



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Doctorado en Ciencias Contables
Mérida – Venezuela

JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR

Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault

(Tesis Doctoral presentada como requisito parcial para optar al Grado Académico de Doctor en Ciencias Contables)

Autor

MSc Yosman José Valderrama Blanco
C.I. V-16.533.854

Tutor

Dr. Williams Aranguren
C.I. V-9.119.983

Mérida, mayo 2019.-



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES

Doctorado en Ciencias Contables

Mérida - Venezuela



ACTA – VEREDICTO

TESIS DOCTORAL

Los suscritos, designados miembros para integrar el Jurado examinador de la Tesis Doctoral, según comunicación UCE201/2019, del Consejo de Estudios de Postgrado de la Universidad de Los Andes, como requisito para obtener el título de **Doctor (a) en Ciencias Contables**, del Candidato **Yosman José Valderrama Blanco** cédula de identidad V-16.533.854, participante de la sexta cohorte de este Programa Doctoral adscrito a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la **UNIVERSIDAD DE LOS ANDES**; reunidos el día veintiocho (28) del mes de junio de dos mil diecinueve (2019), Conjunto La Liria Facultad de Ciencias Económicas y Sociales Edif. F Planta Baja Salón de Doctorado del Postgrado en Ciencias Contables, a las 3:00 p.m. Luego de haber leído el manuscrito presentado titulado: **“Juicio profesional del Auditor Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault”**, escuchada la exposición oral y las respuestas del participante a las preguntas que se le formularon en el transcurso de la defensa pública, declaramos que la Tesis ha sido **Aprobada**, y se otorga **Mención Publicación**.

En la ciudad de Mérida – Venezuela a los veintiocho (28) días del mes de junio de dos mil diecinueve (2019).

Dr. Williams Aranguren
Coordinador – Tutor

Dra. Aura Elena Peña
Miembro del Jurado



Dra. Norka Vilorio
Miembro del Jurado

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES

Avenida Las Américas, Núcleo la Liria, Edificio "F" planta baja, Oficina Postgrado en Ciencias Contables. Mérida – Venezuela.

Teléfonos: (0058) 0274-2401165 - 2401166 Fax: 0274-2401165

E-mail del postgrado: pcc@ula.ve

Una sociedad "sin relaciones de poder" sólo puede ser una abstracción. Lo cual, dicho sea de paso, hace políticamente mucho más necesario el análisis de lo que dichas relaciones son en una sociedad dada, de su formación histórica, de lo que las vuelve sólidas o frágiles, de las condiciones necesarias para transformar unas, para abolir otras. Pues decir que no puede haber sociedad sin relaciones de poder no quiere decir ni que las que están dadas sean necesarias, ni que de todos modos el "Poder" constituye una fatalidad que no puede ser socavada en el corazón de las sociedades; sino que el análisis, la elaboración, el cuestionamiento de las relaciones de poder, y del "agonismo" entre las relaciones de poder y la intransitividad de la libertad, es una tarea política incesante; y que ésta es la tarea política inherente a toda existencia social.

Michael Foucault (1988)

Agradecimientos

*A las fuerzas de **subjetividad** que de una manera u otra me han motivado a buscar cada día la mejora continua tanto en el ámbito personal como profesional, la cual ha sido impulsada por mis predecesores, y fortalecidas en mis sucesores a quienes amo desde lo más profundo de mi corazón.*

*Al orden de **sumisión** que en la restricción y la norma ha establecido requerimientos que debo cumplir para el logro de mis objetivos y metas tanto personales como profesionales.*

*Al conjunto de relaciones de **sujeción** estructural que desde el ámbito académico despertaron en mí la necesidad de formarme como investigador, y más aún titularme como **Doctor en Ciencias Contables**.*

Dedicatoria

*A Sebastian José, Santiago Andrés e Isaac
Andrés; porque en sus rostros se refleja la
grandeza del Todopoderoso, ustedes han sido
la relación de poder más grande que Dios ha
puesto en mi vida, porque en el afán de
darles una buena enseñanza he pedido
constantemente al Espíritu Santo su
conducción y fortaleza para andar siempre
por el camino de la luz.*

¡Los Amo!



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela

JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR

Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault

Autor: MSc. Yosman Valderrama

Tutor: Dr. Williams Aranguren

Año: 2019

RESUMEN

La auditoría es una actividad aseguramiento de la información, centrada en aumentar el grado de confianza de los estados financieros, mediante la expresión de una opinión sobre si estos, han sido preparados de conformidad con el marco de referencia aplicable; para lo cual el auditor debe emplear su juicio cuya formación se ve influenciada por un conjunto de factores externos, que ejercen relaciones de poder sobre su perspectiva, trascienden el ámbito de las leyes, normas e instituciones, elevándose hacia un complejo campo de ideologías culturales, políticas y religiosas, que transitan por el lenguaje, los valores y el conocimiento; estos aspectos representan una subjetividad social que interviene en la formación del raciocinio decisional del auditor. Siendo así, esta investigación se planteó generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault. La posición ontológica abordó al auditor quien en su actividad profesional emite juicios. El enfoque epistemológico lo conformó el postulado de Foucault (1988) sobre el poder. La metodológica, es cualitativa, fundamentada en la interacción con auditores de experiencia en actividad profesional, abordados a través de las historias de vida grabadas y transcritas, su relato fue interpretado a través de la sinergia de la crítica y la comprensión de los hallazgos, lo que permitió la generación de las estrategias que incorporan la refutación, crítica, autocrítica, creatividad e innovación, escepticismo y la meta cognición, como fundamento para fortalecer la formación de un juicio profesional crítico, desarrollado a partir de nuevas subjetividades que permitan librarse del dominio impuesto por las relaciones de poder.

Palabras clave: Juicio profesional, auditoría, relaciones de poder.

ÍNDICE GENERAL

	<i>Pág.</i>
Introducción	11
CAPÍTULO I. Formación del Juicio Profesional en el contexto normativo de la actividad de auditoría	18
La auditoría como actividad profesional de aseguramiento	18
El juicio profesional en la auditoría	21
El juicio profesional en el ámbito normativo de la auditoría	23
El juicio profesional desde una perspectiva conceptual	26
Problemas en la formación del juicio profesional	27
Relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor	31
El poder totalizante en el juicio profesional del auditor	34
El poder individualizante en el juicio profesional del auditor	38
Hechos que develan relaciones de poder en el juicio profesional	42
El juicio profesional del auditor frente a la subjetividad social	47
Intencionalidad principal	50
Intencionalidades secundarias	50
Trascendencia y apología del presente estudio	50
Delimitación del estudio	53
Aclaratoria sobre el cambio del código de ética 2018	58
CAPÍTULO II. Antecedentes	60
Aportes de los investigadores	60
CAPÍTULO III. Formación del Juicio Profesional y Relaciones de Poder	79
Estado del arte	79
El juicio profesional	80
Juicio profesional del auditor	83
Historicidad del poder. Una revisión de las perspectivas desde Platón hasta Foucault	85
Características del poder desde la perspectiva de Michael Foucault	93
Relaciones de poder, capacidades objetivas y relacionamientos de comunicación desde la perspectiva de Michael Foucault	95
Formas de resistencia al poder	97

ÍNDICE GENERAL

(continuación)

	<i>Pág.</i>
Tipos de resistencia al poder	102
Relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor	104
El poder pastoral en la formación del juicio profesional del auditor	113
CAPÍTULO IV. Fundamentación Metodológica	119
Posición ontológica	119
Posición epistemológica	121
Posición metodológica	126
Los sujetos interactuantes de la investigación	127
Acercamiento a los sujetos auditores	130
La comprensión y el análisis de las historias de vida	135
Ética de la investigación	136
CAPÍTULO V. Relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor	139
Condiciones históricas del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	139
Formas de resistencia a las relaciones de poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	157
Características de las formas de resistencia al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	174
Tipos de resistencia al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	180
Técnicas del ejercicio del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	185
Conceptualización del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	190
CAPÍTULO VI. Formación del juicio profesional del auditor, una mirada desde la subjetividad impuesta por las relaciones de poder	196

ÍNDICE GENERAL

(continuación)

Pág.

La capacitación especializada y su intervención en la formación del juicio profesional del auditor	196
La experiencia y su intervención en la formación del juicio profesional del auditor	204
El desempeño y su intervención en la formación del juicio profesional del auditor	213
CAPÍTULO VII. Condiciones de formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder	223
Tendencias del juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder	224
Factores intervinientes en el juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder	236
CAPÍTULO VIII. Estrategias para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder	245
Ampliando la conceptualización del juicio profesional del auditor	247
Estrategias de formación del juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder	251
Algunas reflexiones sobre las estrategias generadas	261
Referencias	265

ÍNDICE DE MATRICES

Matriz

1	Relación de poder desde la estructura legislativa y normativa	40
2	Historicidad del poder	89
3	Características de las estrategias antagónicas al poder	102
4	Tipos de formas de resistencia al poder	103
5	Tópicos para analizar las relaciones de poder	122

ÍNDICE DE MATRICES

Matriz		<i>Pág.</i>
6	Características de los sujetos interactuantes	128
7	Categorías iniciales	132
8	Condiciones históricas del poder interviniente en la formación del juicio profesional.	152
9	Formas de resistencia al poder	172

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura		
1	Estructura de pronunciamientos emitidos por el IAASB	24
2	Modelo argumentativo aplicado a la explicación del poder	92
3	Modelo argumentativo aplicado al juicio profesional del auditor	112
4	Fuentes del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor desde el análisis de las condiciones históricas del sujeto	155
5	Modelo argumentativo de la conceptualización del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor	194
6	Interpretación de la subjetividad derivada por el conocimiento adquirido en la capacitación profesional	203
7	Interpretación de la subjetividad derivada de la experiencia profesional	212
8	Interpretación de la subjetividad derivada del desempeño profesional	221
9	La disponibilidad de la información y conocimiento previo como aspecto subjetivo impuesto en la formación del juicio profesional	230
10	Ruta de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor	234
11	La confianza en sí mismo y su condicionamiento impuesto sobre la formación del juicio profesional del auditor	235
12	Las relaciones de poder, su canal y su consecuencia en la formación del juicio profesional del auditor	237
13	Factores intervinientes en la formación del juicio profesional	243
14	Elementos de la formación del juicio profesional del auditor	249
15	Pirámide de la formación del juicio profesional del auditor	259

INTRODUCCIÓN

La auditoría es el examen de los estados financieros preparados por la entidad, con el objeto de aumentar su grado de confianza, a través de la expresión de una opinión sobre si estos han sido presentados de conformidad con el marco de referencia para la información financiera aplicable. De acuerdo al IAASB¹ (2016) una auditoría requiere la atención del escepticismo y un juicio profesional razonable considerando las circunstancias de la entidad para la que realiza el encargo de auditoría.

Significa entonces, que el auditor debe aplicar su pericia profesional con el propósito de evaluar objetivamente si la información financiera de la entidad está exenta de incorrecciones materiales. De este modo, el ejercicio profesional del auditor debe someterse a un conjunto de postulados y estándares que imponen responsabilidades sobre su actividad, y establecen lineamientos sobre los cuales se debe ejecutar el examen de los estados financieros.

Estos lineamientos establecidos sobre la función de la auditoría son emanados por órganos reconocidos, de trayectoria y prestigio en el ámbito internacional, dentro de éstos la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), emite a través de su Consejo de Estándares de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por su siglas en inglés), entre otras, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que contienen objetivos, requerimientos y guías de aplicación en conjunto con otras anotaciones explicativas, cuyo fundamento se centra en contribuir con el auditor en la obtención de una

¹ *The International Auditing and Assurance Standards Board* (Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento), creado por la Federación Internacional de Contadores.

seguridad razonable, por tanto, requieren la aplicación de conocimientos específicos sobre el área a examinar, a fin de obtener evidencia suficiente y adecuada que permita alcanzar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados respecto de todo lo importante, y si estos no contienen incorrecciones materiales.

Para el IAASB (2016) es el juicio profesional la base para la ejecución de la auditoría, el cual tiene un rol fundamental en el ejercicio del auditor, de esta manera, el raciocinio decisional es requerido por las Normas Internacionales de Auditoría, entre otros aspectos para: la planificación del trabajo de revisión (NIA 300, IAASB, 2016), la documentación del examen (NIA 230, IAASB, 2016), evaluación de los riesgos (NIA 330, IAASB, 2016), obtención de evidencia (NIA 500, IAASB, 2016), y hasta llegar a la formación del dictamen a través de la expresión de una opinión (NIA 700, IAASB, 2016).

Contradictoriamente, aun cuando las Normas Internacionales de Auditoría depositan en el juicio profesional la base fundamental para la ejecución de la auditoría de los estados financieros, su definición no considera cómo las relaciones de poder ejercidas sobre el auditor como sujeto que decide pueden afectar la calidad de la auditoría de los estados financieros, aun cuando el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2014) las enuncia como amenazas a la actividad profesional, representando así un vacío conceptual dentro de sus lineamientos profesionales.

Al respecto, el glosario de términos establecido en las NIA (IAASB, 2016) señala que el juicio profesional aplicado en la práctica profesional de la auditoría es el ejercicio del conocimiento y la experiencia relevante que determina el curso de

acción adecuado en circunstancias específicas. En otras palabras, el juicio profesional del auditor desde la óptica de las NIA, está impregnado de sucesos pasados (experiencias) y aspectos subjetivos (conocimiento), así lo confirman, la NIA 230 (IAASB, 2016) en concordancia con la NIA 500 (IAASB, 2016) las cuales especifican tales condiciones para la formación del juicio profesional.

Como consecuencia, el auditor en su individualidad contextualiza su juicio profesional a través de la influencia de un conjunto de aspectos sociales, políticos, culturales y religiosos que establecen condicionamientos de poder dirigiendo el raciocinio decisonal hacia campos específicos, o impulsando la realización de ciertas actividades, lo cual desde la óptica de Foucault (1988) representan un conjunto de acciones que conducen a otras acciones, identificadas como relaciones de poder.

Gibbins y Mason (1988) señalan que el juicio profesional es el resultado de diversos componentes que, si bien varían en cada persona de acuerdo a su percepción sobre los mismos, se ve influenciado por aspectos como: 1) las normas, reglas y procedimientos a las cuales el profesional está expuesto; 2) la persona (situación ontológica del sujeto involucrado); y 3) los hechos sobre los que se debe emitir un juicio particular. Por tanto, la formación del juicio profesional está determinado por el entorno normativo, la situación que envuelve al profesional y las condiciones establecidas sobre los hechos que deberá emitir su opinión.

En este contexto, los aspectos que determinan el juicio profesional del auditor ejercen influencia sobre él, y analizados desde los postulados foucaultianos del poder, representan relacionamientos sociales que demarcan la actividad del sujeto en sociedad. Foucault (1988) expresa que las relaciones de poder son modos

de autoridad que ejercen influencia sobre el individuo y hacen que éste se comporte de un modo específico, o lo conduce hacia la ejecución de ciertas actividades, en otras palabras, es un escenario social que se presenta entre un sujeto que ejerce autoridad y otro que está subordinado a ella.

Siendo así, las normas, reglas y procedimientos, las perspectivas personales y profesionales del auditor, así como los hechos sobre los cuales es requerido el juicio profesional, representan relaciones de poder desde las perspectivas de Foucault (1988).

Dadas estas consideraciones, la presente investigación buscó generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault, partiendo de una concepción inicial que aun cuando existen relacionamientos sociales que ejercen influencia sobre el auditor, éste puede desarrollar nuevas subjetividades para apartarse de ellos y formarse una concepción individual en su profesión.

Las estrategias generadas consideraron los postulados del poder expuestos por Michael Foucault en su texto “El Sujeto y el Poder” en su edición de 1988 el cual define estos relacionamientos como “una estructura total de acciones traídas para alimentar posibles acciones; incita, induce, seduce, hace más fácil o más difícil, en el extremo, el constriñe o prohíbe absolutamente” (p.15), por lo cual, el concepto de poder adoptado tiene su fundamento central en que este representa un relacionamiento social entre individuos que hacen que el sujeto forme sus perspectivas de acuerdo al entorno y sus influencias.

El ámbito metodológico que condujo el presente estudio lo fundamentó la investigación cualitativa, aplicando como enfoque epistemológico los postulados de Foucault (1988) sobre el poder, apoyado en la comprensión de los diferentes modos a través de los cuales el auditor forma su juicio profesional, abordado a través de las historias de vida, cuyos relatos fueron interpretados a la luz de la generación de las estrategias señaladas como intencionalidad de investigación.

Dentro de los hallazgos más resaltantes, la formación del juicio profesional del auditor se realiza a partir de la consideración de un conjunto de relacionamientos sociales que ejercen influencia sobre el sujeto y envuelven su decisión racional en una subjetividad impuesta por un poder coercitivo y subjetivo a su vez, estos relacionamientos de poder son transmitidos a través de la aplicación de canales de afectación identificados como relacionamientos comunicacionales, los cuales fundamentan la difusión de un discurso de dominación, así como la representación del adoctrinamiento.

Como aportes para la formación del juicio profesional del auditor de cara a la subjetividad impuesta, se propuso la refutación, crítica, autocrítica, creatividad e innovación, la meta cognición y el refuerzo del escepticismo, tomando en consideración que desde los postulados de Foucault (1988) se deben promover nuevas subjetividades que permitan librarse de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la sociedad, por tanto, buscan fortalecer la formación de un juicio profesional crítico, desarrollado a partir de nuevas subjetividades.

Para el cumplimiento de las intencionalidades el presente estudio esboza, la siguiente organización:

Capítulo I. Formación del Juicio Profesional en el contexto normativo de la actuación del auditor, el cual muestra la problemática enfocada en la formación del juicio del experto contable.

Capítulo II. Antecedentes, considera estudios anteriores de corte similar cuyos resultados representan un aporte al avance de la ciencia desde la perspectiva crítica de los auditores de los estudios interpretados.

Capítulo III. Formación del Juicio Profesional y Relaciones de Poder, abarca el conjunto de postulados teóricos, y, por tanto, los fundamentos epistemológicos sobre los que se basó el estudio.

Capítulo IV. Fundamentación metodológica, muestra en este apartado las bases científicas sobre las cuales se basó la investigación.

Capítulo V. Relaciones de poder intervinientes en la formación del Juicio Profesional del auditor, presenta el conjunto de relacionamientos sociales intervinientes en la formación de la decisión racional del auditor develados por este a través de la historia de vida.

Capítulo VI. Formación del Juicio Profesional del auditor. Una mirada a desde la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, describe la subjetividad derivada de las relaciones de poder, que desde el relato de los entrevistados establece patrones intervinientes en la formación de la decisión racional del auditor.

Capítulo VII. Condiciones de formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, examina las condiciones bajo las cuales se forma la decisión racional del auditor una vez se ha interpretado la subjetividad impuesta por las relaciones de poder sobre esta.

Capítulo VIII. Estrategias para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, presenta la propuesta de una nueva subjetividad que debe ser desarrollada por los auditores

frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder sobre la formación de su juicio profesional.

CAPÍTULO I

FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL EN EL CONTEXTO NORMATIVO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA

*“El problema político, ético, social y filosófico de nuestros días
no es tratar de liberar al individuo del Estado
y de las instituciones del Estado sino librarnos de ambas,
del Estado del tipo de individualización que está ligada a éste”*

Michael Foucault (1988)

La auditoría como actividad profesional de aseguramiento

El contador público desempeña una diversidad de actividades profesionales que requieren la aplicación de su experiencia y conocimiento en áreas específicas, para la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV, 2014), estas se dividen en dos grupos: actuación profesional y ejercicio profesional. La primera, enfocada en aplicar la habilidad contable para gestionar datos y producir información financiera y no financiera; y la segunda, emplea la capacidad y competencia para opinar o declarar sobre la situación financiera de las entidades.

De acuerdo a lo establecido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC², 2011), un profesional de la contabilidad es una persona con habilidades en el ámbito contable, las cuales han sido adquiridas a través de la educación formal y la

² Organización Internacional de Contadores, conocida como IFAC por sus siglas en inglés *International Federation of Accountants*, fundada el 07 de octubre de 1977 en Múnich, Alemania.

experiencia práctica, que adicionalmente, demuestra sus competencias y busca mantenerla a partir de la actualización constante. Las actividades inherentes a su labor se fundamentan entre otros principios en: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional, asumiendo la responsabilidad de actuar en interés público y contribuyendo con el desarrollo de los mercados, organizaciones y economías sostenibles.

Rosales (1999), afirma que las actividades profesionales del contador están constituidas por aspectos técnicos y éticos; los técnicos, enfatizan la práctica contable cuyo requerimiento se basa en el conocimiento y la preparación para su óptimo desempeño. Los éticos, hacen referencia a la integridad, honestidad y valores intrínsecos al sujeto que participa y desarrolla la labor.

Desde esta perspectiva, las actividades profesionales del contador se componen por aspectos volitivos y cognitivos, incluyendo aquellas cuya base fundamental es la expresión de una opinión sobre hechos particulares. Para Mora (2000) estas actividades evidencian la necesidad de asentar el ejercicio del contable en principios adicionales como la independencia, destacando las de aseguramiento de la información.

López (2012) argumenta que la actividad de aseguramiento de la información financiera representa el examen sistemático y planificado de esta con el objetivo de aumentar su confiabilidad. Para Jaime, Correa y Mantilla (2014) esta labor es requerida cuando “el profesional en ejercicio tiene la intención de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con el fin de expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios a los que se dirige” (p. 18).

El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), señala que el contador al prestar un servicio de aseguramiento, deberá ser independiente del cliente del encargo, con el fin de lograr una actitud mental independiente y exhibir independencia aparente³, necesarias para expresar una conclusión sin perjuicios, libre de conflictos de interés o de influencia indebida de terceros.

Adicionalmente, el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (IAASB⁴, 2016) señala que un trabajo de aseguramiento es aquel

[E]ncargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. (p. 87)

Desde esta perspectiva, la Norma Internacional de Auditoría⁵ (NIA) 200 (IAASB, 2016), establece que el aseguramiento de la información se logra mediante la expresión de una opinión, sobre si los estados financieros, fueron preparados de conformidad con un marco de referencia. El apartado 6, de la referida NIA instituye que “el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia

³ De acuerdo en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) una independencia aparente “supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo de aseguramiento se han visto comprometido” (p. 169).

⁴ *The International Auditing and Assurance Standards Board* (Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento), creado por la Federación Internacional de Contadores.

⁵ **Norma Internacional de Auditoría (NIA)**: normativa profesional emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), con el propósito de proteger el interés público al unificar los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de la información financiera en el ámbito mundial.

de auditoría suficiente y adecuada⁶” (p. 411). Es decir, una auditoría es una actividad de aseguramiento de la información que permite aumentar la confianza de los usuarios potenciales en los estados financieros.

Alvin y Randal (2007), señalan que la auditoría “es la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos” (p. 4); la cual de conformidad con la FCCPV (2014) es una actividad de aseguramiento de la información, clasificada como ejercicio profesional del contador.

De estos planteamientos se deduce, que la auditoría es el examen de los estados financieros preparados por la entidad con el objeto de aumentar su grado de confianza, a través de la expresión de una opinión sobre si los mismos han sido elaborados de conformidad con el marco de referencia para la información financiera aplicable. Para el IAASB (2016) esta actividad del contador requiere la atención del escepticismo profesional y un juicio profesional razonable, de acuerdo a las circunstancias de la entidad auditada.

El juicio profesional en la auditoría

La base de soporte de la auditoría es el ejercicio pleno y razonable del juicio profesional del auditor para Mora (2000), a través de éste, se debe realizar la planificación y ejecución general del trabajo, así como, la expresión de una opinión sobre los estados financieros auditados. Whittigton y Pany (2005) sustentan, que

⁶ Traducción propia de: “The auditor shall design and perform audit procedures that are appropriate in the circumstances for the purpose of obtaining sufficient appropriate audit evidence”.

las evidencias requeridas para emitir un informe sobre la información financiera son obtenidas por el auditor con base en su juicio.

La NIA 200 (IAASB, 2016) apartado 16, establece que “el auditor aplicará el juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de los estados financieros” (p. 86); igualmente, la NIA 500 (IAASB, 2016) señala que una auditoría requiere la aplicación del juicio profesional para realizar el examen, basado en el conocimiento obtenido sobre las particularidades del cliente, así como, en la complejidad en los datos económico-financieros recogidos contablemente, a fin de obtener evidencia suficiente y adecuada que contribuya a formar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Siguiendo el orden de ideas, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), exige del auditor una actitud mental independiente que le permita opinar sin influencias que comprometan su juicio profesional, así como, una independencia aparente, que implique evitar hechos que terceros con conocimiento puedan cuestionar la integridad, objetividad o el escepticismo profesional aplicado durante el trabajo realizado.

En consecuencia, se tiene por un lado que el juicio profesional es la base para la realización de la auditoría, el cual debe ser independiente a fin de garantizar el cumplimiento de sus objetivos; y por el otro, la independencia mental y aparente juega un rol estratégico en la expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros auditados.

⁷ Traducción propia de: “The auditor shall exercise professional judgment in planning and performing an audit of financial statements”.

Lo antes expuesto indica, que el ejercicio del auditor se fundamenta en el juicio profesional, definido por la NIA 200 (IAASB, 2016) en el literal k, del apartado 13 como la

[A]plicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría⁸ (p. 85).

El fundamento descrito en la NIA 200 (IAASB, 2016) indica que el juicio profesional desde el ámbito normativo de la profesión contable, es el resultado de un conjunto de factores cognitivos que sustentan la toma de decisiones a través del análisis de las circunstancias, este aspecto es reconocido por los órganos reguladores como la IFAC, quienes no desconocen la necesidad de aplicar el juicio en el contexto de la auditoría; por lo cual, han intentado converger criterios en los procedimientos aplicados en la auditoría a través de la emisión de un cuerpo normativo profesional, que adicional a la regulación contable se presenta como una fundamentación teórica y práctica de ésta, en un contexto globalizador.

El juicio profesional en el ámbito normativo de la auditoría

Para el IAASB (2016), la normativa que regula la actividad del auditor incluye una estructura jerárquica tal como se presenta en la figura 1. Cuyo cuerpo normativo sustenta la estandarización del examen de la información financiera histórica, y de acuerdo a la NIA 200 (IAASB, 2016) contiene objetivos, requerimientos y guías de

⁸ Traducción propia de: “The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement”.

aplicación, en conjunto con otras anotaciones explicativas que contribuyen con el auditor a alcanzar una seguridad razonable sobre la información financiera que audita.

De acuerdo con Estupiñán (2007) a partir de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, la práctica profesional de la auditoría se ejecuta siguiendo una normativa identificada y conocida internacionalmente, la cual se propone fundamentar el examen de la información financiera, basándose en estándares globales enfocados en el interés público.

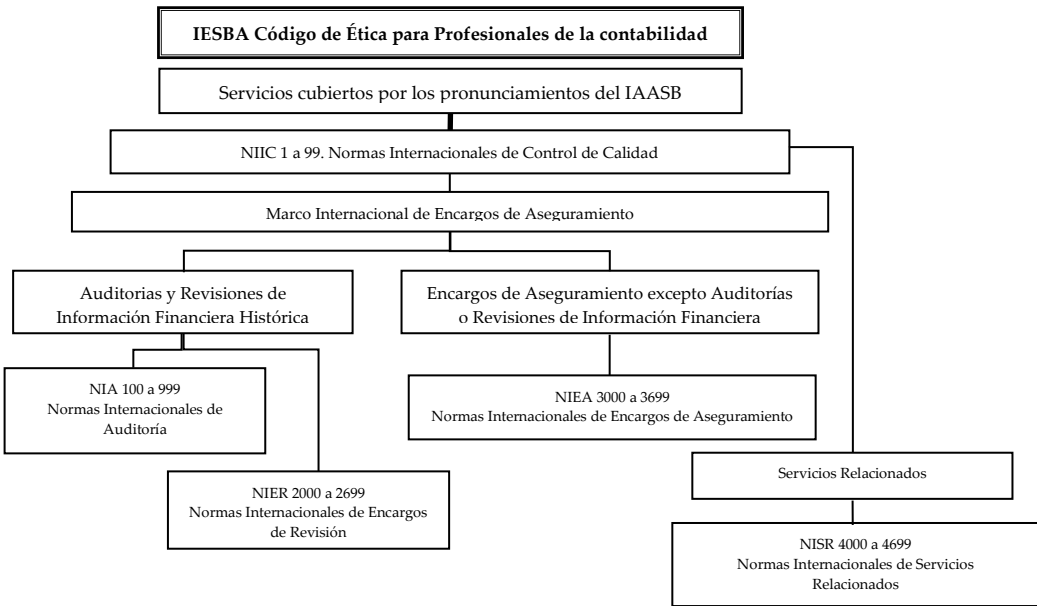


Figura 1. Estructura de pronunciamientos emitidos por el IAASB
Fuente: Prefacio de las NIA (IAASB, 2016)

Dada la estructura normativa anterior, el IAASB (2016) presenta un cuerpo doctrinario profesional en el cual se requiere como principal condición para su adopción, la aplicación del juicio profesional del auditor en la interpretación de todos sus fundamentos. Por lo tanto, el juicio profesional es demandado para

comprender las Normas Internacionales de Auditoría, las cuales despiertan la necesidad de análisis, adopción y aplicación, así como, la conducción del examen de la información financiera de acuerdo a sus lineamientos. A razón de esto, la NIA 200 (IAASB, 2016) en su apartado A25 señala que

[E]l juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes⁹. (p. 95)

Significa entonces, que esta normativa profesional establece condiciones generales para la ejecución del trabajo del auditor, y a su vez, argumenta la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría sustentados en el juicio profesional. De conformidad con el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (IAASB, 2016) el juicio profesional es necesario para tomar decisiones enmarcadas entre otros aspectos, sobre: la importancia relativa y el riesgo del encargo; la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de revisión; la evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.

Por su parte, Ramírez (2013) sostiene que las Normas Internacionales de Auditoría requieren la aplicación del juicio profesional ya que su conceptualización general, los principios establecidos, así como las normas particulares, deben adecuarse a las características de cada entidad, a fin de examinar eficientemente la información financiera con miras a proteger el interés público.

⁹ Traducción propia de: "Professional judgment is essential to the proper conduct of an audit. This is because interpretation of relevant ethical requirements and the ISAs and the informed decisions required throughout the audit cannot be made without the application of relevant knowledge and experience to the facts and circumstances".

El juicio profesional desde una perspectiva conceptual

Dado el requerimiento de aplicación del juicio profesional en la actividad de auditoría, surge la necesidad de conceptualizarlo a fin de garantizar su aplicación apropiada en el trabajo del auditor. Al respecto, Ranzilla, Chevalir, Hermann, Glover y Prawitt (2011) expresan que el juicio “es el proceso de llegar a una decisión o alcanzar una conclusión donde existe una serie de posibles alternativas” (p. 4).

Por su parte, Gibbins y Mason (1988) expresan que el juicio profesional es el resultado de diversos componentes, los cuales se evidencian en tres aspectos claves: 1) las normas, reglas y procedimientos a las cuales el profesional está expuesto o la interpretación que haga de estos; 2) la persona (situación ontológica del sujeto involucrado); y 3) los hechos sobre los que se debe emitir un juicio particular.

Para los autores referidos, el juicio profesional estará determinado por el entorno normativo, la situación que envuelve al profesional y las condiciones establecidas sobre los hechos que deberá emitir su juicio. Ramírez (2013) argumenta, que este es el resultado de la aplicación del conocimiento y la experiencia profesional en la toma de decisiones, para conducir el ejercicio de una actividad profesional, siempre que tal decisión no pueda ser el resultado de emplear procedimientos algorítmicos que no requieran la aplicación del conocimiento y la experiencia.

Siendo así, el juicio profesional corresponde con una decisión, que indica el curso de acción de una determinada actividad, cuando no puede ser hallada por fórmulas matemáticas, sino que dependen de la percepción del sujeto frente a los

hechos sobre los que decide; este proceso decisional, se encuentra influenciado por el entorno, el conocimiento y la experiencia, presentes en cada situación.

Problemas en la formación del juicio profesional

De acuerdo con su naturaleza el juicio profesional puede conducir a errores, lo cual puede afectar la calidad del proceso de auditoría. Ancuta (2012) sostiene que todos los profesionales son susceptibles a generar decisiones erróneas, existiendo actividades con mayores probabilidades que otras, dentro de las que incluye la auditoría; lo que para Ranzilla *et al.* (2011) podría analizarse como trampas puestas, ante la formación del juicio a las cuales todos los profesionales están expuestos.

Los autores referidos, señalan que estos errores derivan en juicios sesgados o de mala calidad, que son comunes en los individuos, incluyendo aquí: 1) la toma de decisiones fáciles que vengan a la mente del profesional que forma el juicio sin haber estudiado sus consecuencias; 2) la posibilidad de encontrar sujetos con capacidad de acelerarse frente a la solución de problemas; y finalmente 3) la formación de criterios sobre asuntos vagamente comprendidos lo que conduce a la resolución del problema equivocado.

En este contexto, es necesario en el caso de la auditoría analizar la conceptualización que realizan las NIA sobre el juicio profesional, y el modo en que establecen condiciones para hacer frente a tales errores, tomando en cuenta su requerimiento por el IASSB (2016) para: *a)* aceptar el encargo; *b)* planificar la revisión de los estados financieros; *c)* determinar los aspectos que pueden ser materiales; *d)* ejecutar la auditoría; *e)* documentar el trabajo ejecutado; *f)* valorar los

riesgos; g) determinar los procedimientos; h) obtener evidencia suficiente y apropiada; i) fijar el objetivo de la revisión; j) identificar fraudes y el modo de comunicarlos; k) solicitar asesoramiento jurídico en caso de incumplimiento legal y hasta para evaluar las condiciones que afecten la independencia del auditor.

La Guía de aplicación y otras anotaciones de la NIA 200 (IAASB, 2016) señala en el apartado A27 que “la aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en hechos y en las circunstancias que el auditor conoce¹⁰” (p. 95). De esta manera, el concepto de juicio profesional establecido en las NIA (IAASB, 2016) y su requerimiento de aplicación, deriva una subjetividad; tomando en cuenta que la formación práctica, el conocimiento y la experiencia varían en cada profesional.

Esta subjetividad se devela al interpretar la premisa establecida en la referenciada guía de aplicación, considerando; por una parte, que los hechos y circunstancias que se presenten durante el desarrollo de una auditoría pueden variar significativamente entre una y otra actividad, dependiendo de factores volátiles como el entorno y las características de la entidad, y por la otra, que su conocimiento, es un aspecto intrínseco al auditor, éste puede responder a sus propios valores, sentimientos, costumbres y aspectos individualizantes del profesional como sujeto social.

Para Ancuta (2012) las NIA esbozan un conjunto de factores que contribuyen a la formación de un juicio basado en principios y reglas, y ofrecen libertad para tomar decisiones de acuerdo al conocimiento y la experiencia, pero deja de lado el enfoque interdisciplinario requerido para la emisión de un juicio, así como, la problemática que enfrenta la profesión.

¹⁰ Traducción propia de: “The exercise of professional judgment in any particular case is based on the facts and circumstances that are known by the auditor”.

Significa entonces, que el requerimiento de juicio profesional establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, toma en cuenta los aspectos cognitivos y judicativos, e identifica en éste, la influencia de aspectos volitivos del individuo, reconociendo que estos pueden afectar la calidad de la auditoría.

El IAASB (2016) en el cuerpo normativo de las NIA, considerando la posibilidad que existe que el juicio profesional sea formado por auditores cuya capacitación le induzca a aplicar procedimientos de auditoría sin analizar sus implicaciones y resultados, establece un conjunto de lineamientos conductistas que intentan objetivar la actividad profesional, y pueden olvidar el reconocimiento de fuerzas subjetivas que han ejercido influencia sobre el auditor, y lo han impulsado a formar su propia personalidad de un modo individual.

Ramírez (2013) ilustra esta situación cuando expresa que la auditoría puede contar con profesionales cuya capacidad se enfoque en ejecutar el muestreo de una partida apropiadamente y documentar sus hallazgos, sin embargo, este auditor puede efectuar un análisis sin ir más allá de la comprensión de un dato numérico, restando razonabilidad al juicio profesional, convirtiéndose así, en un juicio técnico seguido por instrucciones dadas al aplicar fórmulas poco razonadas o cuestionadas a través de sus resultados.

Por otra parte, la conceptualización de juicio profesional ofrecida por el IAASB (2016) en el cuerpo de las NIA, fundamenta la aplicación de la experiencia como elemento para la formación del juicio, lo que para Rancilla *et al.* (2011) puede derivar en errores, tomando en cuenta que el auditor forma su juicio sobre datos disponibles con anterioridad y, estos en ocasiones, no son suficientes de acuerdo al

entorno cambiante de los mercados, influenciando la decisión racional por la disposición de información que tenga el auditor.

Significa entonces, que la experiencia como elemento requerido para la formación del juicio profesional denota que el auditor se fundamenta en condiciones particulares, tomando en consideración su subjetividad, la cual involucra prácticas sociales y personales, ideologías religiosas, factores psicológicos, presiones personales y una diversidad de aspectos que pueden influir directa o indirectamente en el criterio del auditor; de tal modo que, la experiencia, se convierte en una subjetividad individual con dominio situacional, ejerciendo una relación de poder en el auditor e implica subordinación de éste hacia sus propias doctrinas.

La NIA 200 (IAASB, 2016) en el apartado 6, establece que los juicios emitidos durante la auditoría “se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por el tamaño o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos¹¹” (p. 81), reconociendo así posibles amenazas a la independencia del auditor requerida por la propia normativa, lo cual más adelante en la NIA 220 (IAASB, 2016) y su Guía de Aplicación se aborda a partir de la necesidad de ampliar el juicio profesional hacia la valoración de tales amenazas.

De los lineamientos establecidos NIA 200 (IAASB, 2016) se puede interpretar dos asuntos puntuales; el primero, referido al reconocimiento de la normativa de asuntos que exteriorizan amenazas a la independencia del auditor, los cuales deben ser evaluados por el profesional a la hora de formar su juicio, en

¹¹ Traducción propia de: “Are affected by the auditor’s perception of the financial information needs or users of the financial statements, and by the size or nature of a misstatement, or a combination of both”

concordancia con lo establecido en la NIA 220 (IAASB, 2016) y su Guía de Aplicación; y el segundo, abarca la necesidad de visualizar que la percepción que se forme el auditor sobre tales asuntos es un aspecto subjetivo del profesional, y por tanto, dependerá de una innumerable cantidad de condiciones que influyen en su individualidad.

Particularmente, la formación profesional y la experiencia contribuyen a la fundamentación de la percepción del sujeto, lo cual desde Foucault (1988) podría analizarse como “una estructura total de acciones traídas para alimentar posibles acciones” (p. 15), es decir, el complejo campo de las prácticas, los hábitos y las costumbres profesionales, terminan por ejercer una relación de poder sobre la emisión del juicio profesional, haciendo que la toma de decisiones desde una perspectiva particular se impulse hacia condiciones previamente aprendidas o motiven eventos esperados por el auditor.

Relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor

Se ha evidenciado que el IAASB (2016) a través de su cuerpo normativo, devela un conjunto de relaciones de poder ejercidas sobre el juicio profesional del auditor al reconocer que este puede verse afectado por factores externos, sean estos subjetivos, como es el caso de la percepción que pueda tener el auditor sobre las necesidades de información financiera; u objetivos, a través de la valoración del tamaño o la naturaleza de las incorrecciones presentes en los estados financieros.

Siendo así, el juicio profesional considera en su formación un conjunto de aspectos cognitivos, volitivos y judicativos que pueden afectar la calidad de la auditoría, evidenciando el reconocimiento de la existencia de influencias externas

al sujeto ejercidos sobre la personalidad del auditor. Adler (1948) expresa que la personalidad es un sistema estructural de disposiciones del ser humano, y dentro de las cuales se ubican las actitudes e inclinaciones de la voluntad construida por la interrelación del sujeto en la sociedad y que concuerda con su carácter.

Se entiende, que la interrelación del sujeto en sociedad fundamenta una relación de poder caracterizada por el ejercicio de dominación con influencia sobre la formación juicio profesional del auditor, la cual desde la óptica de Foucault (1988), representa “formas de explotación que separan a los individuos de aquello que ellos mismos producen; (...) que ata al individuo a sí mismo y lo subsume a otros” (p. 7). Es decir, son modos de autoridad en que las acciones de unos conducen o modifican las acciones de otros.

Específicamente Foucault (1988) señala que los modos de dominación en la sociedad son el resultado de diversos procesos económicos y sociales que han dado lugar a diferentes relaciones de poder ejercidas sobre el sujeto, develándose de manera individual o en conjunto con otras; algunas de ellas para este autor son “fuerzas de producción, lucha de clases y estructura ideológica que determinan formas de subjetividad” (p. 8).

En efecto, las relaciones de poder desde la perspectiva del juicio profesional del auditor, representan un orden de dominación que ejerce influencia sobre la formación del juicio y hacen que este se dirccione hacia un campo específico, o lo conducen hacia la ejecución de actividades, es decir, es un escenario social que se presenta entre un campo que ejerce autoridad y la decisión racional del auditor que está subordinada a este.

Relacionando lo anterior, las Normas Internacionales de Auditoría, develan un conjunto de relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor. Esta afirmación puede realizarse si se considera lo establecido en la NIA 200 (IAASB, 2016) la cual instituye que, al ejecutar una auditoría, el profesional contable deberá diseñar procedimientos y pruebas acatando los estándares internacionales emanados por la IFAC. Es decir, las NIA descubren una forma de dominación que incita al auditor a formar su juicio profesional a través del cumplimiento de un conjunto de parámetros y lineamientos.

Desde la óptica del poder de Foucault (1988), esta relación de sumisión ejercida por las NIA sobre el auditor, puede analizarse como un poder ético y social, que “ata al individuo a sí mismo y los subsume a otros” (p. 7), es decir, los preceptos normativos establecidos sobre el auditor evidencian un conjunto de relacionamientos que ejercen un orden de sumisión del profesional al ente emisor de normas; y un poder de sujeción, al motivar acciones específicas en la actividad profesional del auditor.

Entonces, las directrices de las NIA constituyen una relación de poder ejercida sobre el juicio profesional del auditor, considerando que establecen lineamientos y directrices bajo las cuales se debe llevar a cabo el ejercicio de la auditoría. Para Foucault (1988) este tipo de poder “no es una renuncia a la libertad, una transferencia de derechos, el poder de cada uno y de todos delegado a unos pocos” (p. 15), a partir del pensamiento foucaultiano, es una relación de poder totalizante ejercida sobre el auditor.

Es evidente entonces, que la formación del juicio profesional del auditor se determina a partir del acatamiento normativo, lo cual representa una forma de poder totalizante y a su vez individualizante en el sujeto, por cuanto se fundamenta en el establecimiento de directrices globalizadoras y se fortalece a través del sometimiento individual del profesional (poder de sumisión), así mismo, la decisión racional del sujeto es vulnerable ante la dominación social ejercida sobre el individuo, la cual se desarrolla en la interacción del hombre en comunidad y se robustece en la promoción de acciones a partir de la seducción, incitación y el sometimiento sutil del individuo ante otros sujetos, condiciones, aspectos, o formas de visualizar el entorno (poder subjetivo), lo cual particularmente es el tema de investigación en este trabajo.

El poder totalizante en el juicio profesional del auditor

Foucault (1988) señala que las relaciones de poder desde la perspectiva totalizante “puede producir tanta aceptación al punto de ser deseado” (p. 15), esta evidencia se puede encontrar en opiniones de auditores profesionales entrevistados por el investigador quienes desde una óptica práctica exteriorizan su consentimiento por adoptar las NIA en su actuación, justifican su aplicación en diversas afirmaciones, dentro de las cuales destacan que las NIA representan la evolución de la actividad profesional del auditor hacia la estandarización de sus procedimientos; y que este cuerpo normativo es necesario, basándose en su aplicación y su comprensión mundial, lo que facilita la confiabilidad de la opinión del auditor expresada en el dictamen.

Atendiendo a esto, desde la perspectiva de Foucault (1988), podría firmarse que las técnicas de totalización ejercidas por las NIA no representan una renuncia a la libertad del auditor, sino que éste en su consentimiento, decide su adopción y manifiesta conformidad con su aplicación. El referido autor expresa, que un poder totalizante se ejerce cuando “no atiende solamente a la comunidad en su globalidad, sino a cada individuo en particular durante su vida” (p. 9).

Lo que quiere decir, que la relación de poder que emana desde las NIA distingue: por una parte, la institucionalización gremial, que ejerce autoridad en el ejercicio profesional del auditor; y por la otra, la individualidad del sujeto, influenciada por factores externos vinculados a la experiencia, la cual tiene su afectación en ideologías políticas, sociales, culturales y religiosas respectivas a la personalidad.

Así mismo, la relación de poder totalizante, develadas por las NIA distingue motivaciones sociales, que han dado lugar a la creación de estándares internacionales, y han permitido unificar los criterios del auditor y los procedimientos de auditoría aplicados en el examen de la información financiera. Para Rancilla *et al.* (2011) los escándalos financieros, la pérdida de la credibilidad del auditor, entre otros, fueron los fundamentos base para la creación de Normas Internacionales de Auditoría. Por su parte, para el IAASB (2016) dentro de los fundamentos base para la creación de la normativa ha estado servir al interés público, el fortalecimiento de la profesión contable en el ámbito mundial y contribuir al desarrollo de las economías nacionales fuertes.

Sean escándalos financieros, crisis de la confianza o la atención del interés público, los hechos que motivaron la creación de las NIA, indiscutiblemente,

corresponden a la disertación de Foucault (1988) cuando señala que las relaciones de poder son las respuestas actuales a sucesos sociales pasados.

Siendo así, la relación de sujeción totalizante, ejercida por el cuerpo normativo profesional sobre el juicio del auditor, distingue dos elementos clave identificados por Foucault (1988): “el otro”, representado por el auditor, sobre el cual es ejercido el poder; y “un campo entero de respuestas, reacciones, resultados y posibles invenciones que pueden abrirse, el cual está enfrentando a una relación de poder” (p. 15), lo que cristaliza la esencia de la dominación e influencia sobre el sujeto.

Es de resaltar que la normativa profesional no representa la única fuerza de dominación totalizante ejercida sobre el juicio profesional del auditor, si se considera lo establecido en la NIA 200 (IAASB, 2016) cuando señala que la conducción de una auditoría deberá cumplir además de las NIA, con las disposiciones legales y regulatorias establecidas en cada país, evidenciando así una sujeción del auditor a las leyes, normativas y a las instituciones (Estado o gremios, como entes emisores de leyes y normas profesionales), las cuales establecen condiciones para actuar en la sociedad, y ejecutar la auditoría, así como, para diseñar los procedimientos necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada.

En este sentido, Kelsen (1988), expresa que “cada norma jurídica obliga a determinados seres humanos a observar, en ciertas circunstancias, una conducta determinada” (p. 3), originando una relación de poder entre los preceptos regulatorios y la formación del juicio profesional del auditor. Para Foucault (1988) esta relación de poder “consiste en guiar la posibilidad de conducta y poner en

orden sus efectos posibles. Básicamente el poder es más una cuestión de gobierno” (p, 16).

De la visión de Kelsen (1988) se interpreta que estos efectos de gobernanza sobre el individuo muestran que la legislación y la normativa establecida sobre el ejercicio profesional del auditor dejan ver una relación de poder de acuerdo a los planteamientos de Foucault (1988), y en la que se identifican “sujetos individuales o colectivos que están enfrentados a un campo de posibilidades en el cual diversas formas de comportarse, diversas reacciones y comportamientos pueden ser realizados” (p. 16), promoviendo una autoridad de las instituciones sobre el auditor, e identifican dos sujetos involucrados: el dominante (Estado o gremio) y el sujeto a este (el auditor).

Desde los planteamientos de Foucault (1988), se compilan los actores reconocidos en una relación de poder; identificando, en primer lugar, un sujeto que ejerce autoridad, y en segundo, otro que está subordinado a ella. Lo que permite evidenciar a su vez dos relaciones de poder: por una parte, la normativa, y por otra, la legislación, que vistas desde los planteamientos del referido autor denota un subordinado sobre el que se ejerce el poder, y un conjunto de leyes y normativas que estructuran el posible campo de acción del mismo, ejerciendo influencia en su juicio profesional.

De esta manera, la gobernanza normativa y legislativa ejercida sobre el sujeto evidencia órganos reguladores como la IFAC, así como, las instituciones del Estado, las cuales establecen los criterios para el ejercicio del auditor, o formas como debe comportarse este con su entorno, cuyos planteamientos tienen sus implicaciones en la formación del juicio profesional. Este tipo de poder generado

por la gobernanza fue definido por Foucault (1988) como “un modo de acción que no opera directa o inmediatamente sobre los otros” (p, 15), desde esta perspectiva ejerce influencia de manera sutil sobre sus decisiones y juicios importantes.

Ante la conceptualización de Foucault (1988), la gobernanza como forma de dominación distingue dos condiciones: autonomía y totalización; juntas identifican una relación de poder a partir de las consideraciones foucaultianas; la primera, está representada por la libertad del auditor para acatar las imposiciones normativas establecidas sobre su ejercicio profesional; y la segunda, evidenciada en la subordinación, al adoptar estándares y lineamientos globales para el ejercicio pleno de la auditoría, todo esto con incidencia en el juicio profesional.

De esta manera, la gobernanza instaurada sobre el ejercicio profesional del auditor influye de manera directa sobre la formación de su juicio profesional, lo cual instituye un adoctrinamiento normativo y legislativo impuesto sobre la profesionalidad del sujeto, cuyas condiciones de autonomía son el sustento sobre el cual se fortalece la dominación global ejercida a través de mecanismos reguladores enfocados en direccionar la conducta del individuo, y por tanto, la actividad profesional del auditor.

El poder individualizante en el juicio profesional del auditor

Foucault (1988) señala que la individualización como forma de poder está definida como una fuerza de dominación enfocada en la conducción del individuo para alcanzar un propósito específico, es un orden autoritario emergente que somete al sujeto a través del direccionamiento de su conducta. Históricamente orientado a la

dirección del hombre hacia la salvación de su alma, de allí su argumentación como poder pastoral.

Desde la perspectiva de las NIA (IAASB, 2016), el poder individualizante en la formación del juicio profesional del auditor se cristaliza en la evolución del gobierno de la globalidad, representando “una forma de poder que trasciende el propósito de conducir las almas hacia la salvación” (Foucault, 1988, p. 8), para asegurar que la actividad profesional del auditor atienda el requerimiento de satisfacer el interés público y la atención de los mercados globales.

Para Foucault (1988) las relaciones de poder, además de la dominación ejercida por las instituciones sociales o sus leyes, engloban las fuerzas de control que ejerce una sociedad; es decir, comprende las distintas expresiones dominantes sobre los diferentes niveles, apoyándose mutuamente de manera sutil.

De este modo, los relacionamientos de dominación ejercidos por las instituciones y las leyes sobre la formación del juicio profesional del auditor, no solo establecen condiciones de poder globalizadoras, sino imponen escenarios de individualidad para la conducción del auditor como sujeto en la sociedad, del cual se espera además de un acatamiento normativo y legislativo, una distinción doctrinal cuyos aspectos característicos tienen incidencia en la formación de su decisión racional. Estas afirmaciones son estructuradas desde la posición del investigador en la matriz 1, la cual se muestra a continuación.

Matriz 1.

Relación de poder desde la estructura legislativa y normativa

<i>Órgano</i>	<i>Ejercicio del poder</i>	
	<i>Totalizante</i>	<i>Individualizante</i>
<i>Estado:</i> Ejerce su poder en la representación de instituciones y organizaciones públicas.	Emisión de directrices de manera coercitiva en forma de leyes, decretos, providencias y resoluciones, con el propósito de controlar la conducta del individuo en la sociedad.	Atiende los preceptos legales establecidos por el Estado, los cuales sustentan y regulan su conducta en la sociedad.
<i>Emisores de normas:</i> Amparado en la normativa profesional ejerce dirección sobre las actividades del contador en ejercicio de las funciones establecidas por la Ley.	Emana reglas y lineamientos profesionales que deben ser acatados por los contadores en el ejercicio de sus funciones. Tal es el caso de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC.	Realiza su labor conforme a las disposiciones establecidas por los órganos reguladores, y en atención a ello actúa de acuerdo a sus parámetros.

Fuente: Valderrama (2019), con base en el análisis de Foucault (1988).

Como se evidencia en la matriz anterior, la dominación ejercida sobre la formación del juicio profesional del auditor, trasciende el poder totalizante establecido por las disposiciones regulatorias, la normativa y las instituciones, y se ubica en el plano de la individualidad, que adicionalmente puede ser evidenciado en lo establecido por la NIA 200 (IAASB, 2016) apartado A25, la cual instituye que “la aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce¹²” (p, 95), es decir, los hechos y

¹² Traducción propia de: “The exercise of professional judgment in any particular case is based on the facts and circumstances that are known by the auditor”.

circunstancias interpretados por el auditor fundamentan la formación de su juicio profesional.

Las NIA (IAASB, 2016) revelan la existencia de hechos y circunstancias que representan relaciones de poder sobre la formación del juicio profesional del auditor. Interpretando los lineamientos establecidos en la NIA 200 (IAASB, 2016) podría afirmarse que las decisiones, expectativas y actuaciones estarán limitadas o sujetas al conocimiento de cualquier hecho y circunstancia que se presente antes o durante el proceso de auditoría de la información financiera.

En cuyo razonamiento, podría considerarse que los hechos develados en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), exponen una relación de dominación individualizante al explicar que el profesional contable está expuesto a: conflictos de interés, regalos e invitaciones de clientes, intereses financieros, evaluación inadecuada de los resultados, afinidad significativa con su cliente, posicionamiento de la entidad auditada a través de la pérdida de la objetividad y disuasión de actuar al margen de la normativa por presiones externas.

Estos hechos desde la óptica del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), representan amenazas originadas por una diversidad de relaciones, que podrían comprometer el cumplimiento de los principios éticos requeridos en la actuación del profesional contable y, por tanto, afectan su independencia. Es decir, el referido código, reconociendo este conjunto de circunstancias, establece una variedad de salvaguardas para ser aplicadas por el profesional, lo cual evidencia hechos sociales que ejercen un poder individualizante sobre la formación del juicio profesional del auditor.

Foucault (1988) expresa que las relaciones de poder en una sociedad establecen un “sistema de diferenciaciones, que permite actuar sobre la acciones de otros” (p, 18), de esta manera, la capacitación profesional establece un conjunto de características particulares entre cada individuo, otorgando estatus en el conocimiento adquirido; la influencia de padres, maestros y otros agentes de la sociedad, podrían agregar rasgos individuales en cuanto a valores y principios, que desde la postura foucaultiana sugieren que “cada relacionamiento de poder pone en funcionamiento diferenciaciones que son al mismo tiempo sus condiciones y sus resultados” (p. 18).

De esta manera, el poder individualizante como orden de dominación ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor establece un conjunto de diferenciaciones en el sujeto que lo hace actuar de modos pre establecidos, otorgando un conjunto de contextualizaciones a su actividad, que evidentemente ejercen dominación sobre la formación de su juicio profesional.

Hechos que develan relaciones de poder en el juicio profesional

Para ilustrar un hecho social que devela una relación de poder en el ejercicio del auditor, se puede referenciar el caso de Grant Thornton Fast & ABS Auditores¹³, firma de auditores acusada por el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores de Colombia (JCC) en noviembre de 2012, por su participación en fraudes financieros de Interbolsa¹⁴. De acuerdo a la JCC (2012) la auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2011 y 30 de septiembre de 2012,

¹³ Firma trasnacional de profesionales contables presente en 130 países que ofrece servicios de auditoría, asesoramiento fiscal, legal y financiero. Fundada en 1924, que en 1980 realiza alianzas estratégicas con diversas firmas a nivel mundial.

¹⁴ Empresa colombiana de corretaje de valores, fundada en septiembre de 1991, y para noviembre de 2012, fue acusada por el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores de Colombia por irregularidades contables.

evidenció inconsistencias en las cifras relacionadas con préstamos, no informadas oportunamente a las entidades de control y vigilancia del país, y sobre el que se emitió un dictamen limpio, sin mostrar que algunos saldos de cuentas discrepaban de sus registros contables.

Esta situación motivó el establecimiento de sanciones a la firma Grant Thornton Fast & ABS Auditores por las irregularidades cometidas en el caso del Grupo Interbolsa, y la prohibición de su actuación profesional en auditorías sucesivas en Colombia. De acuerdo a la resolución 1909 de la Superintendencia Financiera de Colombia (2014), expertos involucrados en la defensa de la firma, sostuvieron que esta situación se presentó debido al poco conocimiento del personal auditor sobre las características de la entidad, y sus transacciones y negocios derivados.

Atendiendo a estas consideraciones, el caso de Grant Thornton Fast & ABS Auditores, involucra una relación de poder individualizante, pues de acuerdo a sus propios defensores la firma diseñó pruebas de auditoría escépticamente con base en sus experiencias pasadas, es decir, los auditores al no contar con un precedente de evaluación de fraude administrativo, ni el conocimiento relevante sobre las características particulares de la entidad auditada, emitieron una opinión limpia sobre los estados financieros examinados, la cual posteriormente contribuyó con la penalización de los profesionales involucrados.

Contradictoriamente, la JCC (2012) detalla algunas motivaciones que pudo tener la firma de auditores para participar en este fraude financiero, dentro de las que destaca vinculaciones con sus clientes, cuya perspectiva evidencia un relacionamiento de poder individualizante, al considerar conflictos de interés y

familiaridad del auditor con la entidad auditada; o desde la óptica de la defensa, al fundamentar la refutación en falta de competencia profesional para emitir juicios razonables requeridos en el proceso de auditoría.

Ahora bien, el caso de Grant Thornton Fast & ABS Auditores, solo es ilustrativo del conjunto de relaciones de poder que ejercen influencia sobre la formación del juicio profesional del auditor. Pero este no representa la única evidencia de ello, para Foucault (1988) algunas relaciones de poder ejercidas sobre un sujeto pueden marcar su juicio en una determinada actividad, estas son: étnicas, sociales y religiosas, las cuales, apartan al sujeto de “aquello que ellos mismos producen” (p, 7), o simplemente los atan a hechos que pueden establecerle condiciones en su labor. Según Foucault (1988)

Esta forma de poder emerge en nuestra vida cotidiana, categoriza al individuo, lo marca por su propia individualidad, lo une a su propia identidad, le impone una ley de verdad que él tiene que reconocer y al mismo tiempo otros deben reconocer en él. Es una forma de poder que construye sujetos individuales (p.7).

Desde la perspectiva foucaultiana, las relaciones de poder trascienden el ámbito judicial, e incorporan espacios de sumisión a perspectivas psicológicas, considerando un escenario social en el cual todos los sujetos están atados, involucra: estructuralismos sociales, doctrinas políticas y creencias religiosas, que afectan la percepción que tiene el individuo en sociedad, y hace que éste actúe para obtener un reconocimiento social, construyendo así una verdad individualizante que establece diferenciaciones entre los sujetos y hacen que de estos se esperen resultados y comportamientos distintos.

Los planteamientos de Foucault (1988) podrían evidenciarse en el caso de la firma *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG) sobre Petróleos de Venezuela, S.A.

(PDVSA) empresa estatal propiedad de la República Bolivariana de Venezuela, la que para el ejercicio económico 2015, presentó una opinión de auditoría limpia sobre los estados financieros examinados, indicando de acuerdo a la NIA 200 (IAASB, 2016) que estos han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y enmarcados en la NIA 240 (IAASB, 2016) se encuentran libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

No obstante, el informe de auditoría emitido por KPMG (2015) expresa en su nota 32

PDVSA con sus respectivos comités de control ha iniciado una investigación sobre un posible acto irregular que presuntamente involucra a funcionarios de la compañía, el cual se hizo público durante el mes de diciembre de 2015, como resultado de una orden de detención en el exterior de dos representantes de algunos de sus proveedores. (p. 78)

Esta nota revelatoria reconoce que PDVSA se encuentra adelantando investigaciones sobre hechos irregulares y cuyo efecto financiero puede tener implicaciones significativas en los resultados de la entidad, los cuales no fueron determinados para el momento de la auditoría. Así mismo, la nota 33 emitida en los estados financieros auditados por KPMG señala un posible párrafo de énfasis en el dictamen, al afirmar que PDVSA realiza importantes transacciones con su accionista (el Estado venezolano), y con partes relacionadas (Banco Central de Venezuela y Corporación Eléctrica Nacional), aspectos no considerados por el auditor para expresar su opinión en el dictamen.

Tanto la nota 32, como la 33 adjuntas a los estados financieros auditados por KPMG (2015) han sido controversiales para diversos expertos en el ámbito de la auditoría y la contraloría social, dentro de los que destaca la Comisión de

Contraloría de la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, la cual, para el mes de septiembre de 2016, solicitó la comparecencia de los auditores para informar sobre hechos irregulares en la filial petrolera venezolana. KPMG representada en este acto por dos auditores, se amparan en el secreto profesional y logran evadir una serie de interrogantes realizadas por la comisión interpeladora. (El Nacional, 2016)

Este caso, a la luz de lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría permite visualizar cómo las deficiencias detectadas en un proceso de auditoría son analizadas e informadas de acuerdo a la percepción que el auditor tenga sobre los hechos o las circunstancias que analiza; es decir, la opinión profesional incluida en el dictamen sobre los estados financieros de una entidad auditada, no es general en los auditores, esta se diferencia entre uno y otro, motivado a sus propios discernimientos e incluso intereses.

En efecto, el entorno del auditor, sus doctrinas sociales y creencias religiosas ejercen influencia sobre el juicio profesional del auditor, que vistos desde la perspectiva de Foucault (1988) representa una relación de poder individualizante pues “ata al individuo a sí mismo y los subsume a otros” (p. 7), de este modo, la expresión de una opinión profesional por KPMG (2015) como firma de auditores de PDVSA, se desarrolló en un entramado en el que la influencia de doctrinas políticas, pudo haber sido la detonante para la manipulación de una opinión enmarcada en satisfacer las necesidades particulares de una entidad, apartando al auditor de la atención del interés público.

El juicio profesional del auditor frente a la subjetividad social

Los factores externos al auditor, tales como: las reglamentaciones en materia contable, la presencia de órganos reguladores, el contexto social y económico vinculante a su profesionalismo, las ideologías culturales, políticas y religiosas, los valores, representan una subjetividad social que interviene en la formación del juicio del auditor; conformando su perspectiva particular sobre la aplicación de procedimientos de auditoría, o la naturaleza, extensión y oportunidad de ellos, influenciado por su modo de interpretación de la normativa a la cual está subyugado.

Siendo así, las relaciones de poder presentes en la formación del juicio profesional del auditor trascienden el campo de las leyes, normas e instituciones, se conducen por un complejo campo de ideologías culturales, políticas y religiosas, y transitan por el lenguaje, los valores, y el conocimiento, representando una subjetividad social que interviene en la formación del juicio profesional del auditor.

Significa entonces, que la subjetividad social es un factor determinante en la formación del juicio profesional del auditor, por cuanto para Foucault (1988) el poder que ejerce la sociedad en el individuo ha hecho que su pensamiento y sus características habituales cambien de uno a otro, derivado de los procesos económicos y sociales, fuerzas de producción, luchas de clase y estructuras ideológicas.

De esta manera, las relaciones de poder en la sociedad representan una forma de vivir día a día, cuyas condiciones básicas de subsistencia recaen en la libertad, y la acción de influir sobre otros. Su reconocimiento no pretende sostener que estas

son una necesidad para la sociedad, es argumentar desde la perspectiva de Foucault (1988) que su análisis es ineludible, para crear medios que contribuyan al individuo en su lucha contra la sujeción, subjetividad y sumisión a la que ha sido sometido, y cuyas condiciones han marcado su propia individualidad.

Las relaciones de poder ejercidas sobre el juicio profesional del auditor, establecen condiciones y características bajo las cuales se fundamenta el ejercicio profesional, lo que permite aseverar con base en los planteamientos foucaultianos, que su análisis debe permitir la creación de estrategias frente a la subjetividad impuesta, que ha definido el actuar del individuo en sociedad.

Para efectos de esta investigación aun cuando existen relaciones de poder sobre la formación del juicio profesional del auditor, se debe promover condiciones para reconocer su incidencia y librarse de ellas, de tal modo, que los auditores sean sujetos independientes en sus concepciones y estrategias profesionales.

Tal independencia debe lograrse a partir de la liberación de las diferentes fuerzas dominadoras que han ejercido influencia sobre el sujeto, sean estas creencias religiosas, posiciones políticas, características del entorno, liderazgos motivacionales, relacionamientos sociales y culturales, condicionamientos económicos, y otros, los cuales han determinado de una u otra manera la formación de la decisión racional del profesional entorno a la actividad de auditoría y han fundamentado una subjetividad en el individuo a partir de la definición de sus valores, creencias, percepciones, costumbres y demás aspectos individualizantes que han marcado el juicio del sujeto.

De este modo, la subjetividad social impuesta sobre la formación del juicio profesional del auditor es la consecuencia del ejercicio de las diversas relaciones de

poder a las cuales el sujeto está expuesto, estas analizadas desde la perspectiva de Foucault (1988) denotan dos elementos fundamentales, el contador en actividad de auditoría sobre el cual se ejerce la dominación y el conjunto de respuestas y resultados producidos por la dominación ejercida sobre su individualidad.

Específicamente en el ámbito de la auditoría, las relaciones de poder son transmitidas a partir de un conjunto de relacionamientos comunicacionales, cuya función esta en transmitir el mensaje de dominación al auditor de manera verbal, escrita o a través de representaciones mistificadas, figuras, símbolos o diversas formas de lenguaje. Finalmente, la dominación en el juicio profesional termina por fundamentar las capacidades objetivas aplicadas por el auditor en su actividad profesional, están se conjugan en el conocimiento, la experiencias y el disciplinamiento profesional.

Llegado a este punto, la formación del juicio profesional del auditor debe atender a la individualidad del sujeto que emite su opinión, y por tanto, la liberación de ese conjunto de subjetividades impuestas sobre su decisión racional; por lo que presente estudio se centró en generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, a partir del análisis de las relaciones de poder y las formas de resistencia a estas, lo que permitió crear condiciones para contribuir con el auditor a librarse de la subjetividad intrínseca al sujeto.

Intencionalidad principal

Generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

Intencionalidades secundarias

- Analizar las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, desde el enfoque de Michel Foucault.
- Interpretar la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor.
- Examinar las condiciones de formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.
- Proponer estrategias para la formación del juicio profesional del auditor como alternativa a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

Trascendencia y apología del presente estudio

Generar estrategias para la formación del juicio profesional, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder que afectan al auditor, es una necesidad para la profesión contable en la actualidad, por cuanto el juicio ha sido históricamente requerido para la ejecución del trabajo de auditoría de los estados financieros de las entidades.

Este requerimiento cobra relevancia a partir del pronunciamiento de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB, órgano que luego de revisar y clarificar estos estándares, formula 36 NIA que presentan un conjunto de objetivos, lineamientos y guías de aplicación que requieren para su adopción un análisis e interpretación basado en el juicio profesional del auditor, reconociendo que éste se fundamenta en: formación práctica, conocimiento y experiencia, afectado por los hechos y circunstancias que el auditor conoce antes o durante el proceso de auditoría.

Significa entonces, que las NIA reconocen que el juicio profesional deriva de una subjetividad social; no obstante, no fundamentan en su requerimiento y en sus guías de aplicación la incidencia que pueden tener estos elementos subjetivos en la calidad de la auditoría, los cuales representan relaciones de poder, que desde los postulados de Foucault (1988), son modos en que ciertas acciones modifican otras, por tanto, constituyen una condición en la que se guía el juicio del auditor y se pone en orden sus efectos o resultados posibles.

Desde esta perspectiva, la presente investigación partió de la afirmación que aun cuando existen relaciones de poder en el juicio profesional, se deben promover estrategias para identificarlas y librarse de estas, para así formar sujetos independientes en sus concepciones y razonamientos, todo ello con la finalidad de alcanzar un juicio profesional razonable sin influencias de terceros.

Como fundamento epistemológico se acogió los postulados de Foucault (1988) quien expresa que “debemos imaginarnos y construir lo que podríamos ser para librarnos de este tipo de doble vínculo político (*doublé bind*), que es la simultánea individualización y totalización de las modernas estructuras de poder”

(p. 12), es decir, las estrategias generadas se apoyaron en el análisis de las estructuras de poder ejercidas sobre el juicio profesional del auditor, y a partir de estas contribuyen al acervo de las ciencias contables.

La investigación realizó el análisis del poder a través del antagonismo de estrategias propuesto por Foucault (1988), tomando en consideración que este representa un autor clásico en el estudio del poder, y las investigaciones en esta categoría evidencian que sus estudios han fundamentado innumerables trabajos científicos. Además, Michael Foucault ha sido considerado por el *World University Rankings*¹⁵ como el autor más citado durante el 2007, y cuyos postulados han derivado aportes para diversas ciencias dentro de las que destaca la medicina, el derecho, la sociología, la psicología, la filosofía, y hasta la contabilidad.

Análogamente, los postulados foucaultianos fundamentaron el enfoque epistemológico de la investigación considerando; por una parte, que la visión del poder desarrollada por Michel Foucault en su obra “El Sujeto y el Poder” amplía su dominio histórico, trascendiendo las conceptualizaciones contemporáneas que definían el poder como represivo, para enfocarlo en un poder visto desde una perspectiva productiva; y por la otra, que en las relaciones de poder analizadas por Foucault (1988) no existe un poder piramidal, sino que este es evidenciado de manera reticular, extendiéndose a todos los ámbitos de la sociedad mediante prácticas sociales que subyugan al sujeto y a través de los cuales estos se auto disciplinan.

En el ámbito social, el estudio explicó ¿por qué medios es ejercido el poder en la formación del juicio profesional del auditor?, y ¿qué sucede cuando se ejerce

¹⁵ Lista clasificada que ordena en este caso, los autores más citados en humanidades, cuyos datos han sido recogidos por el Thomson Reuters a partir de la citación de libros en revistas que indexa para el 2007.

el poder sobre éste?, lo que constituye un avance para la ciencia contable, al ofrecer una respuesta al vacío normativo evidenciado en el cuerpo de las NIA, las cuales no dejan claro ¿cómo los aspectos subjetivos del auditor afectan la calidad del juicio profesional requerido?, es decir, la investigación explica un hecho social que se presenta en la práctica contable, lo que permitió promover desde Foucault (1988) “nuevas formas de subjetividad a través del rechazo de este tipo de individualidad que nos ha sido impuesto durante siglos” (p. 12).

Por último, el estudio planteado fue abordado desde una comprensión de la realidad de la actividad profesional del auditor y su subordinación a un complejo campo de hechos y circunstancias que fundamentan su juicio, para ello el investigador se aproximó a esa realidad a través del relato de los propios auditores obtenido por medio de sus historias de vida, aspectos que permitieron generar las estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

Delimitación del estudio

El estado de arte y avance del programa de conocimiento abordó dos entradas base; por una parte, el juicio profesional, fue atendido por los postulados teóricos de diversos autores dentro de los cuales destacan: Ranzilla et al. (2011), Trotman (2006), Bell et al. (2005), Gibbins y Mason (1988), y las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016); y por la otra, las relaciones de poder, abordadas a partir de los planteamientos de Foucault (1988), tomando en cuenta que éste fundamenta el análisis del poder desde la comprensión de cómo se ejerce; qué mecanismos e

instituciones se aplican en su ejercicio; sus formas de resistencia, y cómo y con qué recursos de poder se generan las resistencias al mismo.

La investigación se desarrolló considerando como actores sociales los contadores en el ejercicio profesional de la auditoría, quienes emiten juicios para realizar el examen de los estados financieros, a fin de expresar una opinión sobre los mismos y aumentar el grado de confiabilidad de la información financiera que presentan las entidades; en tal sentido, la interacción del investigador se realizó con auditores en ejercicio profesional con demostrada trayectoria y experiencia en auditorías financieras.

En lo que respecta a la delimitación conceptual el término juicio adoptado en el presente estudio consideró la distinción entre las diferentes acepciones que tiene el vocablo. Al respecto, el Diccionario de Etimologías de Chile (2016) expresa que su raíz etimológica proviene del latín *iudicium* (veredicto) y se deriva de *ius* (derecho, ley) y *dicare* (indicar), generando de manera general dos significados clave; por un lado, juicio es la emisión de un veredicto o sentencia de conformidad con una ley prevista, y por el otro, es la capacidad que tiene un individuo de tomar decisiones.

Igualmente, el Diccionario de *Merriam-Webster* (2017) señala que juicio es el proceso de formar una opinión o evaluación discerniendo y comparando, así mismo, es una decisión formal dictada por un tribunal, es decir, el vocablo se aplica: *a)* para ilustrar situaciones en las cuales un sujeto emite una opinión sobre un asunto determinado; y *b)* para referenciar el acto por medio del cual un juzgado de corte legal emite una decisión sobre algún asunto en particular.

Este término también es abordado por la enseñanza bíblica en su versión católica Dios Habla Hoy (2006) la palabra juicio es referenciada del Antiguo al Nuevo Testamento, y su significado presenta dos concepciones a saber, en el Nuevo Testamento, se hace referencia que el juicio, es la acción que parte de la naturaleza de Dios, y como componente de su actividad esencial (Romanos 1.18, Hechos de los Apóstoles 12.23), denotando un hecho en el que Dios juzga ejerciendo supremacía sobre el pueblo.

Asimismo, el libro del Apocalipsis 15.7 señala que “los juicios de Dios Señor Omnipotente, son verdaderos y justos”; aludiendo así, al acto por medio del cual Dios expresa un dictamen, basado en lo justo y lo verdadero. De esta manera, el juicio narrado en el Apocalipsis referencia un dictamen sobre lo que se considera verdadero y justo de acuerdo al Omnipotente.

Siendo así, desde la etimología de la palabra, hasta la enseñanza bíblica, la expresión juicio enfatiza; por una parte, una opinión emitida por un sujeto con base en un discernimiento, sobre hechos que han sido razonados distinguiendo entre lo verdadero o falso; y por la otra, ilustra un acto por medio del cual se emite un dictamen que juzga a un individuo por algo considerado como bueno o malo, de acuerdo a lo que se juzga, o a quien lo hace.

En efecto, para la presente investigación la acepción adoptada para definir el juicio es la establecida por el Diccionario de la Real Academia Española (2014) el cual define juicio como la acción de tener cabal y entero entendimiento para poder obrar en perfecto conocimiento y advertencia, de este modo, el juicio es el actuar con base en el conocimiento.

Prospectivamente, esta investigación realiza una distinción entre lo fundamentado por el Diccionario de la Real Academia Española (2014) el cual señala que el juicio es la facultad del alma, por la que el hombre puede distinguir el bien del mal y lo verdadero de lo falso; tomando en cuenta lo planteado por Aristóteles (2001) quien argumenta que “el juicio se aplica a todo, a las cosas eternas y a las cosas imposibles, lo mismo que a las que dependen solo de nosotros” (p. 62), por tanto, las distinciones que hace el juicio se basan en decidir entre lo “verdadero y falso, y no las del bien y del mal; estas últimas son aplicables sobre todo a la intención” (p. 62).

En consecuencia, en la presente investigación el término juicio denota la decisión razonada que realiza un individuo que le permite distinguir entre lo que es verdadero y lo falso con base en su conocimiento y experiencia. Diferenciándose de esta manera de la intención, considerando el planteamiento de Aristóteles (2001) quien expresa que el juicio “jamás se dirige a cosas imposibles” (p.62), por lo cual, “solo se aplica a las cosas que dependen de nosotros” (p.62), lo que quiere decir, que a través de la intención un individuo puede escoger entre el bien y el mal, permitiéndole decidir entre buscar una cosa o huir de otra.

En síntesis, en la presente investigación el juicio al que se hace referencia es un acto de raciocinio, a través del cual el individuo juzga y piensa, trasciende la soberanía de la escogencia y se ubica en una disposición de razonamiento lógico. Es otras palabras, es el acto de raciocinio que realiza el sujeto con base en su conocimiento, que le permite decidir entre lo que se considera apropiado para realizar y cuyo fundamento es accionado para tomar alternativas.

Conceptualmente, es fundamental señalar, que tanto en el ámbito normativo, como desde la perspectiva de las investigaciones enmarcadas en el tema del juicio profesional, el constructo es abordado de manera integral con el escepticismo profesional. Sin embargo, la decisión del investigador sobre este aspecto fue considerar como categoría de estudio solo el juicio profesional, de tal modo, que trabajarlos como conceptos interrelacionados podría ser relevante para el desarrollo de otra investigación de corte similar.

No obstante, en el último apartado de esta investigación se presenta el reforzamiento del escepticismo como estrategia para la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, de donde surge la necesidad de aclarar, que el concepto asociado al escepticismo propuesto como estrategia de liberación se enfoca en una perspectiva de duda presunta ante la información que se presenta y las imposiciones establecidas, alejándose así de lo establecido en las NIA (IAASB, 2016) cuyo cuerpo normativo contextualiza este concepto en el ámbito de la mente inquieta ante la obtención de evidencia de auditoría que contradiga otra durante la revisión de los estados financieros.

Por su parte, en el ámbito de la subjetividad, esta investigación asume su conceptualización como una caracterización realizada por el sujeto a partir de sus propias percepciones, por tanto, atiende la individualidad del auditor como actor social. Así pues, el estudio contextualiza la subjetividad impuesta como el conjunto de percepciones que el auditor se crea a partir de los relacionamientos de poder que han ejercido influencia sobre su actuar y lo ha impulsado a formar juicios en torno a preceptos pre concebidos o condiciones sociales impuestas.

Finalmente, el trabajo se encuentra enmarcado en la línea de investigación Contabilidad y ejercicio profesional, en el área de Auditoría, adscrita al Postgrado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales en la Universidad de Los Andes, a fin de generar una Tesis Doctoral para optar al título de Doctor en Ciencias Contables.

Aclaratoria sobre el cambio del código de ética 2018

Esta investigación se desarrolló en el ámbito temporal entre el período comprendido entre mayo de 2015 a mayo de 2019, fecha en que se presenta ante el jurado evaluador para su defensa pública, en este período el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESBA, 2014) utilizado como fundamento normativo sufrió dos modificaciones referidas a las versiones del 2016 y 2018.

Particularmente la modificación del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESBA, 2018), entrará en vigencia a partir de junio de 2019 de acuerdo a la IFAC, y este incluye algunos cambios en lo referente a la ética y la independencia del contador, y específicamente en lo concerniente al juicio profesional del auditor, considera la importancia de comprender algunos hechos y circunstancias al momento de formar la decisión racional en la auditoría.

Explícitamente, señala que los factores que atentan contra la actividad profesional se abordan eliminando las circunstancias que originan su condición como amenaza, reconociendo así la falta de efectividad de algunas salvaguardas aplicadas ante hechos particulares, además reconoce que el preconceito que tenga

el profesional de la contabilidad sobre diversos hechos o circunstancias podría afectar la formación de su juicio, por tanto, vislumbra la influencia del poder en el juicio profesional del auditor ejercido tanto por la entidad como por agentes externos.

Antes tales cambios, es fundamental resaltar que aun cuando los aportes realizados por esta investigación se sustentan en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESBA, 2014) vigente para el momento de ejecutar esta investigación, no es menos cierto, que el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESBA, 2018) devela otras posibilidades de abordaje de las relaciones de poder a las cuales el auditor puede someterse.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES

Si usted lee a Bacon o, en cualquier caso, la tradición de la filosofía empirista -y no solamente de la filosofía empirista, sino también de la ciencia experimental, de la ciencia de la observación inglesa a partir del siglo XVI, y más tarde la francesa, etc.-, en esta práctica de la ciencia de la observación, usted se encuentra con un sujeto en cierto modo neutro, sin prejuicios, que, ante el mundo exterior, es capaz de ver lo que pasa, de comprenderlo, de compararlo.

Michel Foucault (1973)

Aportes de los investigadores

En este apartado, se analizó el avance del programa de conocimiento en las categorías que abordan la formación del juicio profesional y relaciones de poder, explorando un conjunto de investigaciones precedentes, con el propósito de conocer los fundamentos epistemológicos, ontológicos y metodológicos que las condujeron, a fin de extraer los resultados y conclusiones más relevantes, que permitieron el logro de las intencionalidades de investigación planteadas en el presente estudio.

El aporte de los investigadores se centró en la exploración de antecedentes constituidos por tesis doctorales y artículos de investigación científica, descritos en: tres (03) estudios estrechamente vinculados con la categoría relaciones de poder; y

dos (02), relacionados con la fundamentación teórica del juicio profesional, los cuáles fueron abordados tomando como punto de partida, su aporte conceptual y sus resultados, cuyas evidencias permitieron la profundización de ambas temáticas.

De esta manera, para la selección de los antecedentes, se aplicó la interpretación de los hallazgos de las investigaciones analizadas, de tal modo, que este apartado mezcla autores clásicos y contemporáneos de acuerdo a la profundización de sus estudios, y a la cantidad de citas que han tenido sus aportes en los principales buscadores académicos. Para el presente estudio, los antecedentes se encuentran integrados por las investigaciones de: De la Fuente (2013), Ancuta (2012), Sánchez (2011), Garland (2007) y Sierra y Santa María (2002), los cuales se describen a continuación.

De la Fuente (2013) desarrolló un estudio de tesis doctoral titulado **“Poder y feminismo: Elementos para una teoría política”**, presentada ante la Universidad Autónoma de Barcelona en España, como requisito para optar al título de Doctor en Sociología, cuyo objetivo general se centró en determinar la noción de poder útil para la investigación y la acción feminista.

Los resultados del estudio, respondieron a la interrogante ¿Qué elementos teóricos se pueden proponer para la investigación y la acción feminista del poder?, la pregunta de investigación se justificó a través de la revisión de la categoría poder desde los postulados expuestos por Thomas Wartenberg (1990), según el cual existen modos distintos de conocer el poder: el poder sobre y el poder para.

De esta manera, De la Fuente (2013) presenta formas distintas de estudiar el poder, su perspectiva fundamental se centró en analizar este fenómeno como una

relación de sumisión, entre un sujeto dominante, representado por las políticas sociales que imponen restricciones en España desde 1936 hasta 1975; y uno dominado, evidenciado en las mujeres casadas quienes sometidas al estructuralismo social no podían acceder a una condición de asalariadas sin el permiso de sus maridos, forzadas a no cotizar en la seguridad social para su vejez, situación que luego las penaliza al llegar a edades improproductivas sin contar con una pensión que le permitiera una economía racional para su estabilidad personal.

Entre las estrategias metodológicas que condujeron la investigación, se realizó una revisión teórica sobre el tema del poder y un análisis empírico del mismo a través del estudio del caso del feminismo en España, el método de estudio aplicado fue una combinación del inductivo con una exposición crítica de trabajos paradigmáticos enmarcados en la teoría feminista del poder. De acuerdo a De la Fuente (2013), el estudio trascendió la presentación de un marco teórico sobre la categoría central, para aproximarse a una exposición de la realidad empírica, de las mujeres de cinco partidos políticos catalanes a través del método inductivo.

Como técnica de investigación se aplicó el análisis de contenido, a partir de la realización de cinco grupos de discusión compuesto por mujeres que ocupan cargos intermedios en los partidos con representación parlamentaria; el estudio consideró la aproximación a la información empírica desde una perspectiva inductiva con propósitos teóricos, que profundizó en la revisión de los marcos de interpretación de diferentes trabajos empíricos y sugirió los elementos conceptuales a partir de los cuales se estudió la situación problemática. Como fundamentación teórica se consideraron los postulados básicos expuestos por:

Lukes (2007), Arendt (2005), Squires (2000), Allen (1999), Butler (1997), Diotima (1986), y Foucault (1978).

Los resultados de la investigación evidenciaron que el análisis del poder se puede realizar desde cuatro modos distintos: 1) como recurso; 2) como dominación, 3) como cuidado; y 4) como libertad femenina; las dos primeras obedecen a un tipo de *poder sobre*, como una relación mando obediencia; y las dos últimas, estudian el poder ejercido *para*, sustentado en la habilidad de una persona para alcanzar un fin o una serie de fines. De este modo, la investigación exploró la categoría de empoderamiento, es decir, el proceso por el que sujetos aparentemente sin poder, puedan desarrollarlo, ya sea como *poder sobre* o como *poder para*.

Adicionalmente, los resultados destacan cómo las cuatro vertientes del poder han evolucionado, en una tendencia hacia la complejidad, lo cual se acentúa en el desarrollado como habilidad para alcanzar un conjunto de fines determinados en una sociedad. Por tal motivo, este no resulta estable en el entorno, sino que depende de los contextos en los que se ejecuta, el cual varía producto del margen de libertad individual desde el plano psíquico de cada sujeto.

A modo de conclusión De la Fuente (2013) define los cuatro tipos de poder de la siguiente manera: 1) *poder sobre*, relación de dominación–subordinación. Pueden basarse en amenazas de violencia e intimidación, requiere vigilancia constante para mantenerse, y puede implicar resistencia; 2) *poder para*, capacidad para resolver problemas, ser creativo y capacitador; 3) *poder con*, organización de la gente con un propósito común o con una idea de fondo para alcanzar objetivos colectivos; y 4) *poder desde dentro*, confianza del propio sujeto, conciencia de este y

de su condición social. Reconociendo a través del análisis de la propia experiencia cómo el poder opera en la vida del sujeto y le ofrece confianza para actuar, influir y cambiarlo.

Esta investigación, se fundamentó como antecedente dado su aporte a las nociones de poder considerados como enfoque epistemológico del presente estudio, los cuales evidencian una demostración procedimental de cómo actuar apartándose de una situación de poder, que permitió sustentar el basamento de la contribución a la formación del juicio profesional. De la Fuente (2013) con su investigación fortaleció la necesidad de generar aportes teóricos sobre el juicio profesional en este caso del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde la perspectiva de Foucault, considerando como referencia importante los fundamentos teóricos y la metodología aplicada por el autor de este antecedente.

Ancuta (2012) realizó un estudio titulado **“Las Bases del Juicio Profesional en Auditoría Legal¹⁶”**, tesis presentada en la Universidad Babes Bolyai en Rumania para optar al grado de Doctor en Contabilidad y Auditoría, fundamentado en identificar formas de explicar y comprender mejor el proceso de juicio profesional en general, así como, en la auditoría en particular.

La pregunta de investigación fue planteada en términos de ¿Cómo puede ser explicado el juicio profesional?, es decir, comprender el contexto que lo genera, las tareas para las que es necesario emitir juicios, el beneficiario de las decisiones y, la persona que utiliza el criterio, para ello, el autor analizó la evolución de los

¹⁶Traducción propia de: *“The Background of Professional Judgment in Statutory Audit”*.

elementos que se pueden atribuir directamente al proceso de practicar el juicio profesional a partir de 1960 hasta el 2012.

El estudio afrontó el juicio profesional desde una perspectiva interdisciplinar, abordada desde: la medicina, la psicología, el derecho y la contabilidad. La justificación, por una parte; radicó en la necesidad de sustentar apropiadamente el juicio profesional en la auditoría, dado el incremento del riesgo de representaciones erróneas en el contexto de la manipulación de cifras en los estados financieros, promovido por el crecimiento económico del entorno, y por otra; argumentó que las normas y regulaciones establecidas por el gremio contable atribuyen al juicio profesional el hilo conductual de la auditoría, lo que hace que las decisiones del auditor conduzcan el examen de la información financiera.

El enfoque de investigación aplicado tuvo un marco interpretativo, acompañado de opiniones críticas y personales del autor, la tipología del estudio consistió en una combinación cualitativa y cuantitativa, el método se basó en el análisis de contenido de textos científicos publicados en revistas arbitradas e indizadas, libros de áreas especializadas en medicina, psicología, contabilidad y ciencias jurídicas. El autor consideró el análisis y comparación de textos sobre el juicio profesional, cuyos principales autores fueron: Ng y Tan (2007), Kinney (2000), Trotman (1996), Libby y Kinney *et al.* (1990), y Krogstad *et al.* (1984); igualmente, estudió los lineamientos y normativas emanadas por órganos profesionales dentro de los que destaca la Federación Internacional de Contadores.

Como técnica de investigación se utilizó la observación no participante, la comparación y el análisis conceptual. La simulación de casos hipotéticos se basó en un estudio longitudinal, que permitió la identificación de causas y efectos del juicio

profesional a través del tiempo. Así mismo, se acudió a la encuesta y un instrumento tipo cuestionario, contentivo de ocho preguntas cerradas, dirigido a una población de 270 miembros de la cámara de cuentas financieras de Rumania, dando como resultado una muestra de 247 sujetos informantes. Para el análisis estadístico de los datos recolectados, se acudió al programa Stata 9.1, y sus hallazgos fueron analizados aplicando el método interpretativo.

Los resultados de la investigación, demostraron que la dificultad de explicar el juicio profesional del auditor radica en el entorno económico mundial; donde la necesidad de manipulación de cifras reflejadas en los estados financieros ha sido un problema que ha sustentado la creciente preocupación de los órganos internacionales, tomando en cuenta que en algunos casos, los administradores acuden a maniobras financieras para salvar las entidades de la quiebra, originando un incremento en los riesgos de la auditoría y las responsabilidades del auditor.

En aseveraciones de Ancuta (2012), la presencia de un buen juicio durante la auditoría, es la base fundamental para hacer frente a los flagelos financieros globales. Así mismo, los resultados aportan evidencia para la consideración de que el ejercicio del juicio profesional, se define por diversos elementos comunes a todas las profesiones y sus características particulares, los cuales son tanto el comportamiento y las actitudes hacia el cumplimiento de los principios éticos establecidos.

En lo que respecta al juicio profesional del auditor, para Ancuta (2012) éste se forma a partir de dos aspectos básicos 1) la información contable; y 2) el entorno, la fuente de la información, y los usuarios de la misma. Adicionalmente, evidenció que los auditores en la formación del juicio profesional están influenciados por

factores psicológicos como la memoria, comportamiento, habilidades y conocimientos.

El análisis realizado por Ancuta (2012) condujo a identificar 12 actividades que, enmarcadas en los Normas Internacionales de Auditoría, requieren la aplicación de juicio profesional por parte de los auditores, dentro de las que destacan: la evaluación de los riesgos, la determinación del umbral de significación (importancia relativa o materialidad), y la muestra, partiendo de la premisa que si el auditor no conoce estos aspectos no estará en la capacidad de seleccionar apropiadamente los procedimientos de auditoría y las pruebas para la obtención de evidencia.

La investigación de Ancuta (2012) plantea que el juicio profesional del auditor se origina y fundamenta en los riesgos de la auditoría detectados, así como, en la determinación de la materialidad; señala que el conocimiento del juicio profesional desde una perspectiva interdisciplinaria permite dibujar una imagen de los principales puntos que se deben cumplir en la realización de un trabajo, y sin los cuales el ejercicio laboral conduciría a errores, con base en ello, el perfil psicoprofesional del auditor debe formarse en un juicio racional y apropiado en las diversas circunstancias, por lo cual se requiere que el auditor sea competente y cuidadoso con la preparación constante de su profesión.

Finalmente Ancuta (2012), expresa que a partir de la profundización realizada sobre el umbral de significación y su relación con la formación del juicio profesional del auditor, es preponderante para el avance de las ciencias contables promover el desarrollo de nuevos estudios que busquen conocer cómo es la formación del juicio profesional a partir de la ejecución de otras actividades de la

auditoría como: la determinación de la eficacia del sistema de control interno, la selección de los procedimientos de auditoría o la suficiencia y la idoneidad de las pruebas.

Esta investigación, se consideró como un antecedente por su análisis longitudinal del juicio profesional del auditor a partir de 1960, lo que permitió conocer el estado del arte y avance del conocimiento científico enmarcado en la categoría de investigación. De ahí que, permitió sustentar la problemática abordada al suministrar evidencia que el juicio profesional del auditor se ve influenciado por diversos factores psicológicos como la memoria, comportamiento, habilidades y conocimientos; los cuales, vistos desde la perspectiva de las relaciones de poder, son capacidades objetivas derivadas de un dominio ejercido sobre el individuo que forma juicios, por lo cual, contribuye con la fundamentación de la problemática abordada en esta tesis doctoral.

Por otra parte, Sánchez (2011) presentó su trabajo de investigación titulado **“El poder y las relaciones de poder en las organizaciones. Algunas aproximaciones teóricas desde las perspectivas de Michel Foucault, Pierre Bourdieu y Max Webber”**. El estudio se proyectó entender las causas del éxito y fracaso de las unidades productivas, mediante el análisis de las relaciones de poder, siguiendo los basamentos teóricos establecidos por los autores analizados. Sánchez (2011) consideró las posturas teóricas indicadas, como base para sustentar las conclusiones, las cuales promovieron la generación de hipótesis sobre el tema del poder en el contexto investigado.

La metodología asume una postura cualitativa, aplicando un tipo de investigación descriptiva y estableció como categoría central las relaciones de

poder en las organizaciones. El diseño de la investigación, fue documental aplicando la hermenéutica como herramienta de interpretación. Las fases de revisión teórica y de contenido fueron ejecutadas aplicando una exploración terciaria, lo que permitió identificar algunos intérpretes de los autores base a fin de alcanzar el objetivo propuesto. La fundamentación teórica siguió los constructos del poder desarrollados por; Macleod & Durkheim (2010), Webber (2007), Foucault (2005), Foucault (1999), Bourdieu (1997) y Bourdieu (1995).

Como técnica de investigación, se acudió al análisis documental cuyos resultados fueron analizados a través de una triangulación teórica entre los postulados expuestos por los autores base, de esta manera, el desarrollo conceptual se ejecutó siguiendo un esquema de contenido representado de la siguiente manera: 1) El poder: acciones y estrategias. Michel Foucault; 2) El poder, lucha interna y revolución permanente, a través del estudio de Bourdieu; y 3) La legitimidad del poder, fundamentando en Webber.

De los resultados se obtuvo que: 1) El poder como estrategia se fortalece en los procesos discursivos, los cuales se encuentran impregnados de ideologías, convirtiéndose de este modo en un agente transmisor de prohibiciones, marginalidad o de aceptación; 2) Las relaciones laborales en las empresas se manifiestan a través de estrategias regidas por relaciones de poder, control y disciplina, del espacio, de los movimientos, de las acciones y de los saberes.

Dentro de los hallazgos de la investigación, Sánchez (2011), expone que las empresas constituyen el espacio social en donde las acciones estratégicas del poder se relacionan con el saber y la verdad. Por lo cual, la gestión del saber hace parte del capital intelectual de las organizaciones que no sólo posicionan

estratégicamente al agente o a los agentes que lo posean, sino que, de éste dependen las estrategias de disposiciones y de posiciones que llevan a ellas, a competir en el campo productivo.

Como conclusión, la investigación expone que el ejercicio del poder en las empresas se manifiesta a través de las prácticas administrativas que llevan a todos los sujetos que la constituyen al cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización y cuyo beneficio no sólo es el bien común, sino el posicionamiento de la entidad en el mercado, el cual está inserto en el espacio social de una nación y que, de acuerdo con los sistemas de disposiciones de las entidades dominantes y sus capitales, exige de los productores mayor calidad en los productos con el objeto de satisfacer las exigentes necesidades de los consumidores.

Finalmente, las empresas como organizaciones sociales estructuradas, están regidas por relaciones de poder que dependen del tipo de control administrativo. La aceptación del poder como legítimo, ya sea por derecho o por convención, se da en todos los niveles jerárquicos de la organización y circula tanto en su interior como en su exterior.

El aporte ofrecido por la investigación de Sánchez (2011) al presente estudio, reflexionó sobre la doble triangulación teórica y metodológica desarrollada por el autor; lo que permitió obtener una visión de las perspectivas de Foucault, Bourdieu y Webber sobre la categoría del poder y las relaciones de poder, que aun cuando Sánchez (2011) las analizó en el ámbito empresarial, sus aportes fundamentan una base metodológica para el desarrollo de estudios centrados en el empoderamiento ejercido sobre el sujeto.

Adicionalmente, las concepciones teóricas discutidas en la investigación de Sánchez (2011), se consideraron base fundamental para iniciar el estudio del poder y sus relacionamientos desde el ámbito profesional, específicamente las relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor, siendo este último aspecto categoría central en el desarrollo de la presente tesis.

Otro antecedente relevante fue la investigación de Garland (2007) titulada **“Las relaciones de poder dentro de un Departamento de Finanzas Corporativas: Un enfoque Foucaultiano de las jerarquías corporativas y la resistencia¹⁷”** presentada ante la Universidad de Tecnología de Auckland en Nueva Zelanda, como requisito parcial para optar al título de Doctor en Filosofía, el objetivo general fue evaluar las relaciones de poder que existían dentro de las jerarquías entre la dirección y los trabajadores que laboraron para el Departamento de Hacienda.

El estudio se condujo desde una perspectiva foucaultiana, basándose en una evaluación de las relaciones de poder que existían dentro de las jerarquías entre la dirección y los trabajadores del departamento financiero o aquellos cuyas funciones estuvieron estrechamente vinculadas con él. Los resultados de estas relaciones de poder fueron analizados en términos de resistencia a la misma. La investigación justifica la aplicación de Foucault para el análisis del poder en la medida que su obra aporta importantes avances que facilitan la comprensión de las relaciones de sumisión a partir del conocimiento de las formas de resistencia a ésta.

El método científico aplicado se fundamentó en acudir a la perspectiva foucaultiana combinada con un paradigma interpretativo, así como, con el estudio

¹⁷ Traducción propia de: *“Power relationships within a corporate finance department: a Foucauldian approach to corporate hierarchies and resistance”*.

de caso y la observación no participante. Como unidad de análisis se seleccionó una empresa transnacional dedicada a la logística tecnológica, cuyos datos precisos no fueron revelados basándose en garantizar la confidencialidad de los datos. La unidad de análisis fue una corporación internacional con sede en Ámsterdam, con presencia en doscientos países. El estado del arte se fundamentó en autores como: Foucault (1997), McHoul y Grace (1993), Watts y Zimmerman (1990), Foucault (1988), Foucault (1979), Habermas (1976) y Popper (1972).

Como instrumento de recolección de datos se utilizó una guía de entrevista semi-estructurada, aplicada a un total de 13 trabajadores y 12 gerentes de la empresa analizada, el uso del estudio de caso y los métodos de observación permitieron comprender las relaciones de poder que existen desde la perspectiva de los individuos afectados, así como, la observación de los comportamientos y las reacciones de estos sujetos. Los resultados se produjeron a través de la triangulación de las perspectivas foucaultianas, la observación de los individuos y la metodología de entrevista.

Dentro de los resultados más resaltantes se destaca, que el poder no se asocia con jerarquía organizacional de la empresa, sino se fundamenta en ejercer influencia sobre la acción de otros, es decir, el término poder analizado en la investigación de Garland (2007) obedeció al modo de influencia ejercida por un individuo sobre otro, refutando así las ideas que fundamentan que las relaciones de poder ejercidas dentro de una empresa son el resultado de las jerarquías impuestas, por tanto, es la influencia el valor potencial del poder.

Así mismo, se determinó que las personas que ejercen influencia sobre los demás sujetos, poseen elementos distintivos de dominación y sumisión al mismo

tiempo, de tal modo, que un individuo puede tener una relación de dominación con otros individuos y a su vez ser influenciado por su entorno, lo que evidencia que la relación de poder es un asunto de tiempo y condición. Con base en lo expuesto por Garland (2007) para identificar las formas de resistencia al poder de acuerdo a la perspectiva foucaultiana, se debe analizar cada individuo por separado de tal manera que se logre conocer con precisión el poder ejercido, así como, las estrategias antagónicas a las que está expuesto.

Los hallazgos de la investigación permitieron determinar que el poder puede sobre pasar los límites de la ética social, dando como resultado acciones anti sociales o realizadas fuera de las conductas apropiadas, o esperadas del individuo, de acuerdo a ello, el sujeto que ejerce influencia sobre otro podrá conducirlo hacia la ejecución de actividades ilícitas o poco éticas. El estudio reveló un tipo de poder interpersonal fundamentado en las características personales y la identidad sexual de los sujetos de la relación, es así como, se evidencia que existen individuos que ejercen influencia sobre otros en virtud de su condición sexual (masculina o femenina), así como, por su higiene y presentación personal.

Por último, los resultados del estudio mostraron que la delegación del trabajo puede aumentar o disminuir el flujo de potencia de un individuo. Si una persona percibe que no va a ganar poder mediante la adopción de un trabajo extra, entonces es poco probable que sea obligado a hacerlo. Esto no tiene por qué resultar en un absoluto rechazo del trabajo extra, pero puede tomar formas sutiles tales como: ser más lento para completar tareas o delegar el trabajo extra a otros miembros del personal. Esta situación de acuerdo a Garland (2007) puede generar formas de resistencia al poder.

Como conclusión, las relaciones de poder que existían dentro de las jerarquías entre la dirección y los trabajadores que laboraron bien para el Departamento de Hacienda o en estrecha colaboración con él, atiende a una serie de aspectos comunes entre los trabajadores, dentro de las que destacan: la relación de poder no obedece a las jerarquías establecidas sino al modo en que un sujeto ejerce influencia sobre otro; los individuos pueden poseer características propias de un sujeto dominante y dominado a la misma vez, de tal modo, que ejercen influencia sobre algunos sujetos y son influenciados por otros; los relacionamientos de poder responden al tiempo y a las condiciones de unas circunstancias específicas, y deben ser vistos desde esa perspectiva y analizados desde las formas de resistencia surgidas a partir de esta.

Finalmente, el poder puede arrastrar a conductas anti éticas, o desarrolladas fuera del margen de la legalidad social del individuo, de tal modo que el sujeto dominante determinará la acción a realizar por el sujeto dominado; los individuos están expuestos y ejercen poder a través de las relaciones interpersonales, es decir, la identidad sexual o las cualidades personales pueden distinguir a un sujeto dominante y fomentar su dominación social; por último, la delegación del trabajo dentro de las empresas puede generar formas de resistencia al poder, siendo así, un sujeto que no sienta retribución sobre las labores extras puede no sentirse conforme con la ejecución de esta, y por tanto, fomentar acciones en detrimento de la misma.

La investigación de Garland (2007) se razonó como antecedente para el presente estudio tomando en consideración que la misma partió de la aplicación de las perspectivas foucaultianas para el análisis de las relaciones de poder en un caso

específico, lo que aportó un avance para la aplicación de este método como estrategia en la generación del aporte de la presente tesis.

Así mismo, el estudio de Garland (2007) presentó una exploración del estado del arte de las relaciones de poder, lo que permitió una identificación retrospectiva del conocimiento relacionado con el poder, sus implicaciones, características y condiciones en la sociedad contemporánea. Dado el análisis de las relaciones de poder, desarrollado por Garland (2007) se justificó la aplicación de la perspectiva de Michael Foucault para proponer estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, partiendo de la identificación de las formas de resistencia a los relacionamientos de dominación impuestos sobre este profesional.

En este mismo orden, Sierra y Santa María (2002) representaron otro antecedente de investigación, pues estos autores realizaron un estudio intitulado **“La Formación del Juicio Profesional: Las diferencias individuales del auditor”**, el cual tuvo como objetivo conocer la influencia de las características individuales del auditor en la formulación del juicio profesional; el mismo partió de la concepción que la auditoría es un proceso sistemático en el que el juicio profesional del auditor tiene un rol predominante en el avance de la planificación, de tal modo que es una serie de etapas lógicas con tareas de juicios y decisiones continuas e iterativas.

El estudio se propuso determinar cómo los auditores utilizan el juicio profesional cuando delimitan la importancia relativa en la planificación de la auditoría, fundamentándose en responder el vacío teórico sobre cómo las características individuales del auditor afectan los juicios formulados durante el

proceso de auditoría, tomando en consideración que durante la planificación del examen contable es necesario que el auditor posea conocimientos generales y multidisciplinares, lo que hace que las habilidades o capacidades individuales sean factores determinantes en la eficiencia y calidad de los resultados del proceso.

En este contexto, el estudio de Sierra y Santa María (2002) argumentó que las diferencias individuales entre los auditores hacen del juicio profesional una tarea compleja que no acata una norma general para su formulación, sino por el contrario, resulta difícil integrar en un modelo único todos los factores que configuran el constructo. De este modo, la conceptualización del juicio profesional manejado en el estado del arte de esta investigación se esforzó por determinar las variables que intervienen en el fundamento teórico, y sus resultados descubrieron la estructura cognitiva subyacente de las actuaciones contables, a fin de identificar pautas comunes entre ellas.

La investigación de Sierra y Santa María (2002) se desarrolló en el marco de describir el comportamiento de los profesionales de la auditoría para contribuir a formular un compendio normativo que abarque el juicio profesional, sustentado en el argumento que la identificación de las diferencias individuales del auditor podría mejorar los programas de formación de estos profesionales, así mismo, se proyectó contribuir al desarrollo de sistemas expertos o a la fundamentación de guías profesionales específicas del área.

En lo que respecta al diseño metodológico, el estudio se condujo en una tipología exploratoria y descriptiva, basándose en un cuestionario aplicado en dos partes: por un lado, para la medida de los diferentes tipos de personalidad de los auditores encuestados; y por el otro, para obtener información del resto de las

variables consideradas en la investigación, dentro de las que destacan: a) demográficas (edad, género y formación); b) profesionales (años de experiencia, forma de ejercer la actividad, tipo de firma, facturación, y otros); c) factores cuantitativos y cualitativos que afectan la importancia relativa en la auditoría, y finalmente, d) factores relacionados con la conducta ética del auditor (justicia, moralidad, rectitud, razonabilidad, prudencia, aceptación social, relación contractual y lealtad profesional).

La población estuvo conformada por los auditores de España, cuyo número preciso no fue revelado en el estudio, la investigación acudió al muestreo para determinar la cantidad de sujetos informantes a los que se le aplicaría el instrumento de recolección de datos, empleando como técnica de selección la tabla de números aleatorios de donde se extrajo un número de 500 auditores, de los cuales, solo 184 respondieron al cuestionario, de este modo, los sujetos informantes lo integraron 184 auditores cuyos parámetros eran compatibles con la población inicialmente propuesta en cuanto a género, modo de ejercer la auditoría, y otros; lo que permitió apoyar la representatividad de la muestra.

Finalmente, las conclusiones arrojaron evidencia del perfil psicológico que predomina en la población de auditores de cuentas en España, el cual se corresponde con una preferencia en el uso de la función sensación en la búsqueda de información y de pensamiento como proceso elegido para llegar a una decisión, los investigadores justificaron que la auditoría proporciona condiciones óptimas para el estudio de los juicios y las decisiones de los profesionales involucrados, concluyendo: 1) Que los auditores formulan una gran cantidad de juicios en el desarrollo de la auditoría y que estos afectan la calidad del producto final de este

proceso; y 2) Que es más importante mejorar la calidad de los juicios de la auditoría, que automatizar los aspectos que lo componen, por lo cual recomiendan llevar a cabo valoraciones minuciosas del rol que debería desempeñar el auditor en el proceso de revisión de los estados financieros.

El estudio que precede, es un antecedente importante para este trabajo dado que analiza el juicio profesional en el proceso de auditoría y ofreció argumentos sobre la importancia de mejorar la formulación de éste, en un contexto donde diversos factores del entorno individualizan las decisiones del profesional, y su vez, totalizan su conducta.

Desde esta perspectiva, los aspectos expuestos en este estudio fueron evaluados por esta investigación a partir de la configuración de las relaciones de poder, procurando estudiar el juicio profesional en el contexto de sumisión a reglas, normas, procedimientos y lineamientos establecidos en el ámbito social, político, religioso, idiosincrático, profesional y cultural, que ejercen influencia sobre el auditor y a su vez contextualizan su juicio profesional, lo que afecta el desarrollo, ejecución y calidad del proceso de revisión de los estados financieros y su resultado, todo ello, en el marco de las observaciones, conclusiones y argumentos referenciados anteriormente y expuestos por Sierra y Santa María (2002).

CAPÍTULO III

FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL Y RELACIONES DE PODER

En las relaciones humanas, [...] el poder está siempre presente: quiero decir, la relación en la cual uno quiere tratar de dirigir la conducta del otro.

Michel Foucault (1988)

Estado del Arte

En el presente estudio la principal categoría de investigación es el juicio profesional y sobre este se planteó generar estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault, es decir, el investigador aporta a la actividad profesional del auditor mediante el análisis del poder influyente sobre la formación del juicio profesional, a fin de contribuir al acervo científico contable con un conjunto de estrategias enfocadas en liberar al individuo de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

Para lograr el objetivo planteado, la investigación se dirigió al desarrollo teórico del juicio profesional, con una reflexión de su esencia y necesidad para la ejecución de una auditoría financiera. A su vez, se realizó una historicidad del tema del poder esbozado por Maquiavelo (1999), logrando trascender a una perspectiva distinta del tema cuando se llega a lo expuesto por Foucault (1988).

En este contexto, se explica que las estrategias para la formación del juicio profesional del auditor generadas, iniciaron con el estudio de las relaciones de

poder ejercidas sobre el auditor, para lo cual se acudió al análisis de las estrategias antagónicas a ellas, siguiendo los postulados de Foucault (1988) que se basan

[E]n tomar como punto de partida, a las formas de resistencia contra las diferentes formas de poder. Para usar otra metáfora, consiste en usar la resistencia como catalizador químico, de forma de traer a la luz las relaciones de poder, ubicar su posición, encontrar sus puntos de aplicaciones y los métodos usados. (p.5)

En consecuencia, el presente estudio se fundamentó en la aplicación del antagonismo de estrategias como enfoque epistemológico de la investigación, que permitió dilucidar cómo el auditor en su actividad profesional puede ejercer un juicio profesional independiente, aun cuando existen relaciones de poder sobre su actuar, éste tiene la posibilidad de librarse de las subjetividades impuestas en su condición de sujeto social.

El juicio profesional

La expresión juicio profesional es utilizada en la literatura de diversas disciplinas, así su requerimiento se evidencia cuando el ejercicio de un razonamiento lógico por parte del individuo es un factor fundamental para el desarrollo de una determinada actividad; de este modo, la aplicación del juicio profesional se extiende a varias profesiones, dentro de las que destaca: la medicina, el derecho, la psicología, ingeniería, y entre otros, la contaduría.

Ancuta (2012) expresa que el juicio profesional es el resultado de la combinación de conocimiento, experiencia y habilidades específicas de una profesión en su ámbito de actuación, y la calidad de sus juicios va a depender directamente de tales elementos. Davis (1992), afirma que el juicio es un acto de

competencia y las normas profesionales esperan de sus miembros decisiones responsables y juicios acertados de acuerdo a su actividad.

Por su parte Zamora (2016) argumenta que el juicio profesional se forma a partir de la certeza de la verdad en función a los enunciados propios de cada profesión y desde los postulados de Aristóteles (2001) el juicio se encuentra en el ámbito del raciocinio y la selección entre lo que es verdadero y falso. Entonces, podría afirmarse que el juicio profesional es una condición de racionalidad del profesional, que busca atender a las demandas de su profesión desde sus propias validaciones sobre cómo se deben ejecutar ciertas actividades, o cómo se debe actuar frente a diversos hechos o problemas profesionales.

Ranzilla *et al.* (2011, pág. 4) expresan que el juicio “es el proceso de llegar a una decisión o alcanzar una conclusión donde existe una serie de posibles alternativas¹⁸”. No obstante, de acuerdo a estos autores el juicio profesional no puede ser confundido y tratado en el contexto de la toma de decisiones, puesto que el primero, es la formación de una opinión, luego de realizar un discernimiento y comparación crítica, mientras que la segunda, consiste en elegir entre varias opciones o alternativas, lo que hace que el juicio forme parte de la toma de decisiones representando así un subconjunto de la misma.

Adicionalmente, Trotman (2006) señala que el juicio profesional, es el resultado del análisis ejecutado por personas con experiencia, amplia educación y formación especializada en un área específica. Podría afirmarse entonces, que este proceso decisional requiere una sólida preparación académica y una madurez técnica que involucre de una manera responsable al profesional que la produce.

¹⁸ Traducción propia de: “is the process of reaching a decision or drawing a conclusion where there are a number of possible alternative solutions”.

Contradictoriamente, Bell, Peecher y Solomon (2005) argumentan que las decisiones emanadas de juicios son difíciles de alcanzar en el ámbito profesional, e incluso se encuentran en la sociedad contemporánea expertos con problemas para realizar sentencias sobre diversos temas o actividades propias a su oficio, lo que hace del juicio profesional una situación compleja que requiere además de preparación académica, suficiente dominio y seguridad temática.

Por su parte, Ancuta (2012) expresa que la complejidad que envuelve la formación del juicio profesional está estrechamente vinculada con los elementos interdisciplinarios que abarca, de este modo, los factores psicológicos involucrados en su desarrollo como la heurística y los prejuicios sociales juegan un rol importante en la sustentación del juicio.

Sin embargo, los argumentos de Ancuta (2012) pueden tender a establecer similitudes entre el juicio profesional y el juicio común, es decir, puede igualar los aspectos característicos entre las sentencias emanadas por miembros de comunidades acreditadas para ejercer diversas actividades y los de una sociedad no acreditada y, por tanto, no capacitada para realizar una labor profesional.

En atención a lo argumentado por Ancuta (2012), Trotman (2006) expresa que la diferencia principal entre el juicio profesional y el común, indicando que radica en el grado de conocimiento que se posee para formarlos, es decir, los profesionales tienen más información sobre un tema específico y son propensos a evaluar los beneficios y riesgos asociados a diversas actividades controvertidas; mientras que el juicio común, se ejecuta sobre una base rápida cuya evaluación de los resultados es bastante intuitiva lo que hace menos sistemática su formación.

En otras palabras, el juicio profesional debe enfocarse en la toma de decisiones de una manera argumentativa en el ámbito de aplicación de determinadas profesiones, esto con base en el conocimiento, la experiencia y la determinación del sujeto que razona.

De este modo, el juicio es la base de la actuación en innumerables profesiones, que atiende a la complejidad del contexto, fundamentado en el proceso de emitir opiniones profesionales sobre hechos razonados desde una argumentación crítica y un discernimiento psicológico ejecutado por el sujeto que emite el juicio con base en el conocimiento, la experiencia y las normativas profesionales respectivas.

Juicio profesional del auditor

En el ámbito de la contaduría el juicio profesional es la base para la fundamentación de la actividad profesional del contable, esta decisión racional es requerida en cada una de sus actuaciones y durante todo su ejercicio laboral. El Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento (IAASB, 2016) establece que en el ámbito aseguramiento se espera que el juicio profesional sea aplicado por un profesional cuya formación práctica, conocimientos y experiencia faciliten el desarrollo de sus competencias para formar juicio razonables. Al respecto, la NIA 200 (IAASB, 2016) señala que el juicio profesional es el resultado de la

Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del trabajo de auditoría. (p. 99)

Ahora bien, la aplicación de la formación práctica, la experiencia y el conocimiento demandado del profesional contable por el Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento (IAASB, 2016), así como, por las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), se debe realizar durante todo el trabajo de auditoría, y este debe documentarse apropiadamente.

De conformidad con la NIA 200 (IAASB, 2016) el juicio profesional “no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada” (p. 111). En otras palabras, la confluencia de un conjunto de aspectos del entorno y la precisión de cuestión propias de la entidad marcaran la formación de una decisión racional en el ámbito de la auditoría.

Dentro del conjunto de condiciones propias para la emisión del juicio profesional la normativa internacional establece que este debe considerar, entre otros aspectos: el mantenimiento de una actitud escéptica (NIA 200, IAASB, 2016), las particularidades del cliente y su entorno económico y de control (NIA 315, IAASB, 2016), el resultado de los procedimientos de auditoría aplicados (NIA 200, IAASB, 2016), cumplimiento de leyes y reglamentos de la jurisdicción de la entidad (NIA 250, IAASB, 2016), la naturaleza, oportunidad y extensión de la evidencia obtenida y de los procedimientos aplicados (NIA 500, IAASB, 2016).

Desde la perspectiva ética, el juicio profesional del auditor es requerido por el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESBA, 2014), para: garantizar el cumplimiento de los principios éticos aplicables a los trabajos de auditoría, evaluar y decidir sobre la exposición a potenciales conflictos de interés, aplicar salvaguardas para librarse de las amenazas que atenten contra el

cumplimiento de los principios éticos, así como para fundamentar el trabajo realizado desde una perspectiva ética.

Sintetizando, el juicio profesional del auditor se fundamenta en una decisión racional, normativa y ética que propone una argumentación contable enmarcada en atender los objetivos globales de la auditoría y atender las responsabilidades inherentes a la revisión de los estados financieros, es formada por el contador garantizando las competencias profesionales, así como, el conocimiento y la experiencia necesaria para desarrollar esta actividad.

Historicidad del poder Una revisión de las perspectivas desde Platón hasta Foucault

La definición del poder que abordó la presente investigación, partió de las concepciones iniciales realizadas por Platón (427a.c – 347a.c) y Aristóteles (384a.c – 322a.c.) citados por Molina (2007), quienes expresaron que el poder consistía en la coacción impuesta sobre el sujeto, cuya filosofía se oponía totalmente a la libertad, siendo el ejercicio del poder una violación de la libertad del individuo, de cuyos pensamientos originaron la ideología de erigir leyes como principio y fundamento de los Estados. Por lo cual, sustentaron los postulados en la ideología de la práctica del poder como medio para guiar la conducta del sujeto, ejercido de una manera arbitraria cuyas implicaciones derivaban en la violación absoluta de las libertades individuales.

Para Fernández (2006) estos fundamentos se evidenciaron durante el *Pax Romana* (27a.c – 180d.c.); en este tiempo el Imperio Romano impulsó el desarrollo social y económico de la nación, promovidos por el pensamiento “Un Dios, un

Imperio, Una Iglesia” (p.15). Para el referido autor el *Pax Romana*, se auto proclamó poseer el poder de dirigir los individuos, resultando en la imposición de sus leyes a través de una justificación histórica que su arbitrariedad emanaba de la voluntad de Dios.

En este orden de ideas, la filosofía del poder de Santo Tomas de Aquino (1224 – 1274) citado por Dri (1999), expresa que el verdadero poder, emana de Dios, es decir, aun cuando el ejercicio del poder es una relación de coerción, este se justifica desde una inspiración espiritual que trasciende lo terrenal y mundano. Sin embargo, para Dri (1999), es el mismo Santo Tomas quien establece que para ser auténtico como individuos es necesario el acatamiento de leyes enfocadas en el bien común.

Opuesto a ello, Maquiavelo (1999) concibió el poder como una imposición establecida por un gobierno de manera coercitiva, dando como resultado, un punto derivado de la fuerza ejercida por un dominante (los príncipes), para imponerse sobre un dominado (los súbditos), es decir, el poder es ejercicio como un medio de opresión para gobernar y lograr la obediencia de un pueblo.

De acuerdo a Maquiavelo (1999) el poder es practicado a través del amor y el temor; frente a esto es mejor ser temido para ser respetado, tomando en consideración que el temor se mantiene por miedo al castigo. Desde esta perspectiva, quienes ejercen el poder deben poseer dos características: ser astuto, para reconocer las trampas; y fuerza, para alejar a los enemigos. Al respecto, Hobbes (1651) expresa que el poder emerge del desarrollo de la naturaleza humana del hombre, por tanto, “consiste en sus medios presentes para obtener

algún bien manifiesto futuro” (p. 36). La esencia del poder es la opresión ejercida por un sujeto dominante sobre otro dominado.

Maquiavelo (1999), en concordancia con los argumentos de Hobbes (1651), expresa que dentro de las características que debe poseer quien ejerce el poder, se ubica “cualquier cualidad que hace a un hombre amado o temido de otros, o la reputación de tal cualidad, es poder, porque constituye un medio de tener la asistencia y servicio de varios” (p.36). En consecuencia, tanto la perspectiva de Maquiavelo (1999) como la de Hobbes (1651), expresan que el poder es ejercido desde la coerción, se sustenta en el temor por el individuo, o el reconocimiento de amor hacia el mismo, la presencia de uno o ambos inclusive constituye la base del poder.

Significa entonces que, tanto para Maquiavelo (1999), como para Hobbes (1651), el poder se centra en ejercer amenazas de violencia e intimidación, requiere vigilancia constante para mantenerse y puede implicar resistencia. No obstante, para Kant (1784) el poder es desmedido, fáctico y terrenal, es decir, no es como lo estableció Santo Tomás de Aquino, que emana de la voluntad de Dios, sino que es un asunto de condición humana, tal como lo señaló Hobbes (1651) cuyo ejercicio se enfrenta a través de la ley. Es decir, de acuerdo a Kant (1784) el poder es una condición humana que sobrepasa los límites de lo normal, y debe ser controlado por el Estado a través de las leyes, lo que Hobbes (1651) llamó el control del *Homo homini lupus*, o el hombre es el lobo del hombre.

Basándose en los postulados de Kant (1784) y Hobbes (1651) el poder es un ejercicio de fuerza que da derecho de mando a un individuo sobre otros, y a pesar de ser natural tal como lo señaló Maquiavelo (1999) su práctica es sistemática y

estructurada; que de acuerdo a Hobbes (1651) responde a un conjunto de pretensiones de cientificidad, es así, como las concepciones del poder desde Platón hasta Kant atribuyen el ejercicio del poder al Estado, quien lo ejerce de una manera natural, trascendiendo hacia la sistematización de las destrezas del hombre.

Adicionalmente, Nietzsche (1980) expresa que el poder es un fenómeno concomitante, lo que el hombre quiere es el poder, es decir, el poder surge de la naturaleza humana del individuo, de la cual despierta la necesidad de poseerlo, y se obtiene a través de éste; respeto, consideración, aceptación, prestigio, reconocimiento. En otras palabras, podría afirmarse que los postulados de Nietzsche (1980) sobre el poder no se distancian de la sistematización propuesta por Kant (1978) y Hobbes (1651) lo que implica, que el sujeto en su condición de requerir el poder, ha ideado diversas formas de tomarlo y hacerlo suyo.

Por otra parte, Kelsen (1988), distinguió un conjunto de condiciones que aun cuando establecen las directrices para la implementación de una estructura jurídica en el Estado, se fundamentan en la necesidad de estratificar el poder desde la perspectiva de la coerción y el ejercicio doctrinal para regular el mismo, de esta manera, Kelsen (1988) diferenció el ordenamiento jurídico como forma de poder, desde el punto de vista del deber o desde la óptica del ser.

Siendo así, el concepto del poder tradicionalmente aceptado como fuerza, coerción y restricción impuesta por un individuo hacia otro, incluye la perspectiva de ser ejercido a través de un conjunto de postulados doctrinales, los cuales contribuirán con lo propuesto originalmente por Hobbes (1651) al exponer en su obra la necesidad de controlar al hombre en la sociedad.

Se evidencia así, que los postulados de Kelsen (1988) trascienden la soberanía del hombre como mecanismo para ejercer el poder, incorporando a su concepción, medios a través de los cuales se ejerce una coerción que no implica fuerza, como lo es el campo legislativo, es decir, para Kelsen (1988) el poder está representado por estructuras sociales que ejercen autoridad sobre los individuos controlando su conducta e integración social.

No obstante, aun cuando Kelsen (1988) amplía el concepto del poder, este sigue limitado al modo en que se ejerce autoridad, coerción o fuerza. Para lo que Foucault (1988) recomendó ampliar su definición, estudiándolo desde la perspectiva de las formas de objetivación del sujeto. Basándose para ello, en lo analizado anteriormente, donde se evidencia que las formas históricas de análisis del poder, se han enfocado en la representación de modelos legales como modos para legitimar el poder, o modelos institucionales, personificado en el Estado. En la siguiente matriz se presente de manera resumida la postura de los autores referenciados con anterioridad.

Matriz 2.

Historicidad del poder

<i>Autor</i>	<i>Posición frente al poder</i>
Platón (427a.c – 347a.c)	Coacción ejercida sobre el individuo, opuesta a la libertad.
Aristóteles (384a.c – 322a.c.)	Se fundamenta en la concepción de leyes como principio firme del Estado.
Pax Romana (27a.c – 180d.c.)	Dirección de los individuos, través de la imposición de sus leyes cuya justificación se sustentaba en que la doctrina impuesta emanaba de la voluntad de Dios.
Santo Tomas de Aquino (1224 – 1274)	Es un relacionamiento coercitivo, centrado en atender una inspiración espiritual que trasciende lo terrenal y mundano.

Maquiavelo (1999)	Es un medio de opresión para gobernar y lograr la obediencia de un pueblo.
Hobbes (1651)	Emerge de la naturaleza humana del hombre, su esencia es la opresión ejercida por un sujeto dominante sobre otro dominado.
Kant (1978)	Surge como respuesta de una condición humana que sobrepasa los límites de lo normal, y debe ser controlado por el Estado a través de las leyes.
Nietzsche (1980)	Es un fenómeno concomitante, que surge de la naturaleza humana del individuo, y otorga; respeto, consideración, aceptación, prestigio, reconocimiento.
Kelsen (1988)	Emana de directrices impuestas por una estructura jurídica en el Estado, las cuales son formuladas considerando el punto de vista del deber y la óptica del ser.
Foucault (1988)	Es el modo en que ciertas acciones modifican otras, fundamentado en el ejercicio de la libertad plena del individuo.

Fuente: Valderrama (2019) con base en el análisis de las posturas de los autores referenciados.

Con base en las posturas de los autores referenciados en la matriz anterior, es fundamental para esta investigación ampliar la caracterización del poder desde la perspectiva de Foucault (1988), quien plantea que este tiene su esencia en el modo en que ciertas acciones modifican otras, fundamentado en el ejercicio de la libertad plena del individuo, su ejecución tiene tanta aceptación en el sujeto, hasta el punto que éste puede desearlo, es decir, “lo que caracteriza al poder... es que este pone en juego las relaciones entre individuos” (p. 12).

Para el referido autor el poder se contextualiza en el sujeto, logrando una ampliación de su concepto, y distanciándose de las dos perspectivas originales: la primera, que estableció que el poder emana desde un modelo legalista, y por tanto reglamentario; y la segunda, que deriva desde una óptica institucional. Foucault

(1988) plantea que el poder se sustente en un pensamiento crítico y una revisión constante, y para su definición se debe tomar en cuenta las condiciones históricas que motivan la conceptualización, así como, las circunstancias sobre las que se estudian estas.

Siendo así, generar estrategias para la formación del juicio profesional en el contexto de las relaciones de poder influyentes sobre el auditor es necesario, tomando en consideración que los aspectos normativos, reglamentarios e institucionales ejercen un relacionamiento de dominación con incidencia en el sujeto, por tanto, establecen condiciones para su decisión racional, así mismo, los aspectos económicos, sociales, culturales y religiosos hacen que su juicio se forme a partir de las relaciones de poder que se imponen sobre su profesionalismo.

Dadas las consideraciones anteriores, resulta necesario para el investigador ilustrar las barreras conceptuales establecidas sobre las teorías del poder a través de una representación gráfica, la cual parte de un conjunto de datos iniciales sobre los cuales se centra la historicidad del poder y sobre el que se muestra la incidencia de los planteamientos filosóficos de Maquiavelo (1999), Hobbes (1651), Nietzsche (1980) y Kelsen (1988), para ubicar al lector en la conclusión principal sobre el poder a través de la fundamentación de Foucault (1988) (Ver figura 2).

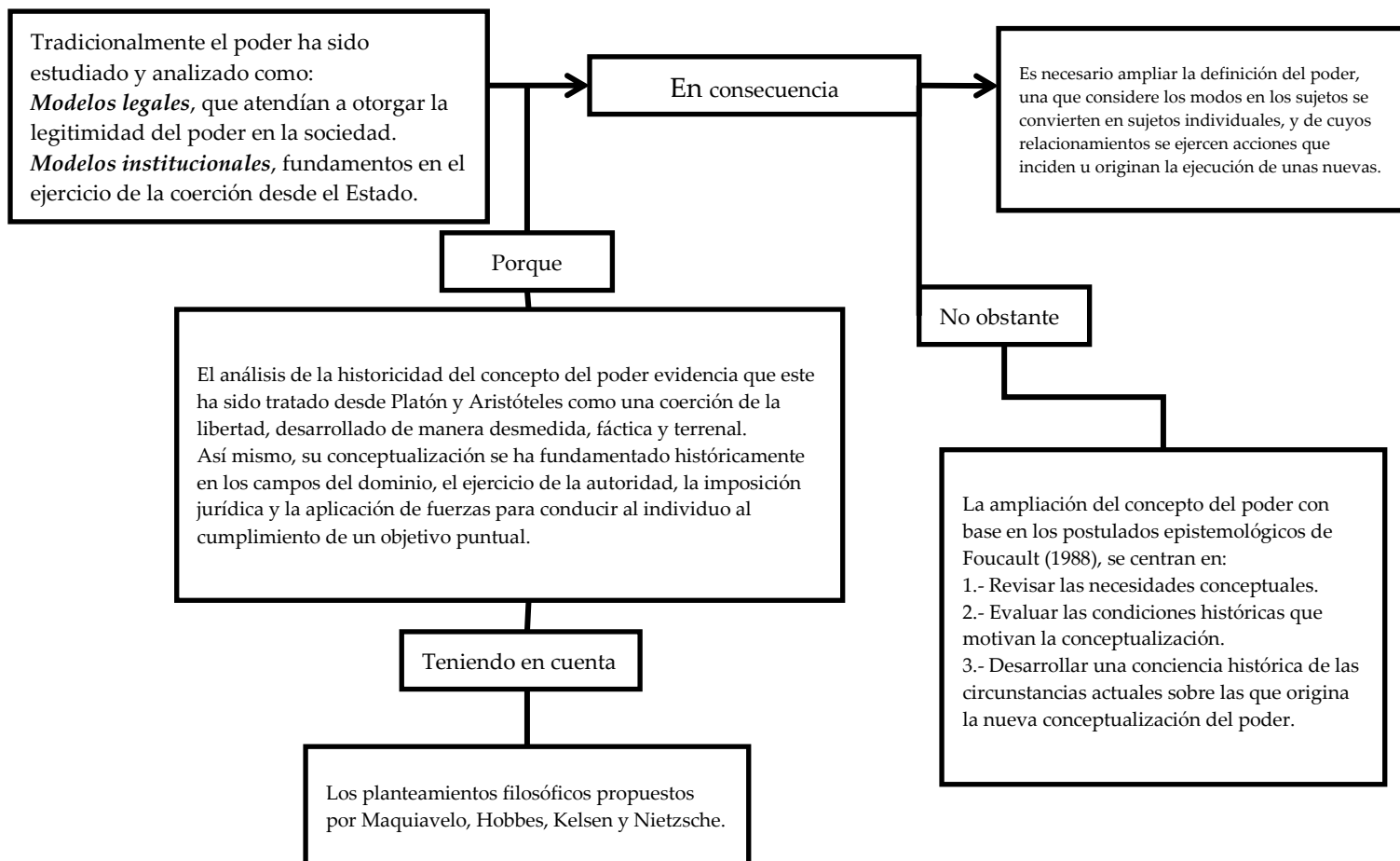


Figura 2. Modelo argumentativo aplicado a la explicación del poder.

Fuente: Valderrama (2019), a partir de los autores referenciados en la matriz 2.

Dadas las premisas expuestas en la figura 2, se puede resumir que la proliferación de instituciones ha dado lugar a nuevas formas de controlar a las personas y han vislumbrando relaciones de poder que van más allá de las nociones tradicionales de la dominación ejercida por el Estado, ubicándose ahora en una relación de libertad que no establece prohibiciones, sino que fundamenta lineamientos conductistas sobre el sujeto en la sociedad.

La perspectiva de Foucault (1988) sobre el poder vista desde la formación del juicio profesional del auditor puede significar un avance para su análisis frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, al considerar que este se deriva de un proceso cognitivo, conductual y estructural al cual el auditor está sometido, lo que hace que la decisión racional se nutra de características del entorno que evidencia una relación de poder desde el postulado foucaultiano.

Características del poder desde la perspectiva de Michael Foucault

Los postulados foucaultianos del poder sobre pasan la soberanía propia de las concepciones tradicionales, que lo asocian a fuerza, coerción, doctrina jurídica, para ubicarla ahora en un conjunto de relacionamientos sociales entre sujetos que inducen a actuar de una manera determinada, en otras palabras, el poder es la forma en que sujetos individuales actúan sobre otros para conducirlos en la sociedad.

En este punto, el poder para Foucault (1988) no puede ser visto como la aplicación de fuerza, coerción o la violación de la libertad del sujeto, por el contrario, es el resultado de un conjunto de acciones que ejercen influencia sobre el individuo, y los subsume a un complejo campo de reglas universales que este debe cumplir y lo hace excluyendo el uso de la violencia, en pleno goce de su libertad individual.

Para Foucault (1994) “cuanto más libres son las personas, unas en relación a otras, mayor es el deseo en unos y otros de determinar la conducta de los demás. Cuanto más abierto es el juego más atractivo y fascinante resulta” (p.142). El ejercicio del poder, se fundamenta en una serie de patrones que fijan sus propias

estrategias, las cuales de acuerdo a Foucault (1988), pueden ser técnicas individualizantes o totalizantes, e incluso una combinación de ambas; el poder es ejercido por medio de técnicas que implican influir sobre un individuo particular de una manera dada, o sobre un grupo para guiar su conducta en la sociedad.

Foucault (1988) señala que la técnica individualizante se fundamenta en el poder pastoral surgido del cristianismo cuyas bases iniciales fueron conducir al sujeto hacia la salvación individual en el otro mundo; y la atención de este durante su vida entera a través del conocimiento de la conciencia y el desarrollo de la habilidad para dirigirla. Esta técnica, tiene como objetivo la dirección del individuo a partir de la exploración de sus propias ideologías, creencias y expectativas, motivándolo a actuar de modos distintos cuyos resultados deben ser los esperados de acuerdo a las convicciones de dirección establecidas.

La técnica totalizante para Foucault (1988), representa “una estructura muy sofisticada a la cual los individuos pueden ser integrados bajo una condición: que esa individualidad pueda ser moldeada de otra forma y sometida a una serie de patrones muy específicos” (p. 10). En otras palabras, atiende la necesidad particular de un sujeto en sociedad, sometiendo su conducta a un conjunto de parámetros y lineamientos sociales establecidos cuyo propósito es conducir su actuar hacia caminos determinados o hacer que sus actos se enmarquen en un ámbito específico y generen resultados deseados.

De acuerdo al citado autor, la técnica de poder totalizante implica una estructura formada a partir del moldeado de los individuos a una serie de patrones específicos, es decir, se fortalece en la multiplicación de los objetivos del poder individualizante, lo que para Foucault (1988) promueve “el desarrollo del

conocimiento humano alrededor de dos roles: uno globalizante y cualitativo, concerniente a la población; y otro, analítico, concerniente al individuo” (p. 11).

En síntesis, el poder desde la perspectiva de Foucault (1988) se ubica en la forma en que los seres humanos actúan sobre los otros incitándolos a tomar tal o cual comportamiento, es una forma de poder individualizante que atiende las características propias del sujeto, pero a su vez totalizante al establecer patrones y subjetividades que marcan la acción del individuo en sociedad.

Relaciones de poder, capacidades objetivas y relacionamientos de comunicación desde la perspectiva de Michael Foucault

Para Foucault (1988) se debe distinguir entre las fuerzas de dominación, los canales de comunicación y el direccionamiento disciplinar, como campos de acción distintos, de cuyo análisis surge la necesidad de establecer sus fronteras, a fin de alcanzar una interpretación correcta entre estos relacionamientos sociales. De tal modo, que desde los planteamientos del referido autor no se confunda entre “las relaciones de poder, los relacionamientos de comunicación y las capacidades objetivas” (p. 13), identificando con claridad los términos y condiciones de cada uno de ellos.

De acuerdo a Foucault (1988), se trata entonces de reconocer que existen medios de signos, símbolos y lenguajes que transmiten la información, si bien, los datos transmitidos en algunos casos implican una incidencia sobre los sujetos, esto no forma parte del objetivo primordial de los relacionamientos comunicacionales, sino su propósito se enfoca en transmitir información a través de la reciprocidad de los datos, la producción de un significado y la transferencia de signos de comunicación.

Por otra parte, Foucault (1988) señala que las capacidades objetivas representan actividades teleológicas, que se encuentran en el campo de las cosas, las técnicas perfeccionadas, el trabajo, y la transformación de lo real, es decir, las capacidades objetivas incluyen las habilidades, los espacios y las técnicas de labores específicas.

En tanto, que las relaciones de poder, se encuentran en el campo de la dominación, en el establecimiento de medios de sujeción, desigualdad, acción del hombre sobre otros hombres. Para Foucault (1988) el análisis del poder requiere conocer su naturaleza específica, identificar su esencia, en el cual se deben evidenciar lo siguientes aspectos:

- Es un modo en que ciertas acciones modifican otras.
- No es una función de consentimiento, no es una renuncia a la libertad.
- Está definido por un modo de acción que no opera directa o inmediatamente sobre los otros.
- Implica la presencia de dos elementos: la persona sobre la cual es ejercido el poder y el campo de respuestas, reacciones y resultados derivados.
- Puede producir tanta aceptación al punto de ser deseado.
- Es una estructura total de acciones traídas para alimentar posibles acciones.

Los aspectos que anteceden, forman parte de las condiciones que debe cumplir un relacionamiento para que pueda ser considerado como una relación de poder, a través del cual, se ejerce influencia sobre otros sujetos, sus comportamientos y dirección del individuo hacia unos objetivos deseados. Al respecto Foucault (1988) expone

El ejercicio del poder consiste en guiar la posibilidad de conducta y poner en orden sus efectos posibles. Básicamente el poder es más una

cuestión de gobierno que una confrontación entre dos adversarios o la unión de uno a otro. (p. 16)

En el planteamiento de Foucault (1988) se distinguen tres tipos de relacionamientos y se reconoce una trilogía que depende una de la otra, ellas son, las relaciones de poder, las capacidades objetivas y los relacionamientos comunicacionales, pero cuyos propósitos son totalmente separados y no se conjugan dentro del mismo campo de acción, por tanto, deben ser tratados de una manera distinta, para evitar la concepción errada en el objeto analizado.

Formas de resistencia al poder

Dentro del análisis de las relaciones de poder propuesto por Foucault (1988), el estudio de las formas de resistencia a éste es un aspecto fundamental, es decir, para conocer el poder se deben identificar los intentos hechos por disociarlo, lo que el autor ha llamado el antagonismo de estrategias. Al respecto Foucault (1988) expresa:

Me gustaría sugerir otra vía para ir más lejos hacia una nueva economía de las relaciones de poder, una vía más empírica, más directamente relacionada con nuestra situación actual, la cual implica una mayor relación entre la teoría y la práctica. Esta consiste en tomar como punto de partida, a las formas de resistencia contra las diferentes formas de poder. (p.5)

En los planteamientos de Foucault (1988), se evidencia la necesidad del estudio del antagonismo de estrategias para el análisis de las relaciones de poder, para así, admitir que no existe poder sin una forma de resistencia al mismo, lo que incide en su determinación y fijación de acuerdo a la realidad empírica de ésta. De

acuerdo al mismo autor, esta realidad amerita su descubrimiento, a través del conocimiento de los problemas específicos que se conectan a ellos.

Para esto, se debe partir de tres puntos clave los cuales se detallan de la siguiente manera; 1) ubicar la posición de las formas de resistencia al poder; 2) identificar los puntos de aplicaciones; y 3) determinar los métodos de resistencia usados. De acuerdo a Foucault (1988), esta situación obliga a ir más allá de analizar el poder desde su racionalidad interna para conducirla a un método de análisis que implica el conocimiento y la descripción de los intentos de oposición al poder.

Desde esta perspectiva, el propósito del análisis de las estrategias antagónicas al poder, implica el estudio de las diferentes oposiciones a la dominación desarrollada por los auditores en la formación de su juicio profesional. De ahí, la necesidad de conocer la posición de los auditores subordinados al conjunto de relacionamientos sociales y profesionales, lo que permite de acuerdo a Foucault (1988) actuar como un “catalizador químico de forma de traer a la luz las relaciones de poder” (p.5).

En este contexto, el análisis de las relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor, comprende el discernimiento de las diferentes tácticas de confrontación al poder desarrolladas por el contable, lo que contribuirá a la generación de estrategias de formación del juicio profesional, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, considerando los postulados expuesto por Michael Foucault.

Foucault (1988), establece que para analizar el poder desde el antagonismo de estrategias “no es suficiente con decir que estas luchas son antiautoritarias,

debemos tratar de definir más precisamente que tienen ellas en común” (p.6), por lo cual, es preponderante en el caso del estudio antagónico del poder la definición de las características propias de sus formas de resistencia, con el objetivo de establecer sus aspectos fundamentales, los cuales contribuirán con el referido análisis. Para el mismo autor, lo que caracteriza las formas de resistencia al poder es que estas;

Son luchas “transversales”; esto es, no están limitadas a un país. Es evidente que se desarrollan más fácilmente y más extensamente en determinados países, pero no por esta razón, están confinadas a una forma política económica particular de gobierno. (p.6)

Desde los planteamientos de Foucault (1988), la transversalidad como aspecto característico de las estrategias antagónicas al poder, representa una condición en la cual la confrontación a la dominación no se desarrolla en un espacio geográfico definido, sino que trasciende la soberanía de las estructuras políticas y económicas de los Estados, aun cuando puede tener mayor proliferación en unos lugares que en otros.

Siendo así, el juicio profesional del auditor formado en oposición al adoctrinamiento normativo, puede desarrollarse con mayor facilidad en lugares con escaso control, donde los órganos reguladores de los servicios profesionales de la auditoría no evalúan el acatamiento normativo, a razón de esto, la resistencia se basa en la insubordinación a la normativa que aun cuando es desarrollada más profundamente en algunos sectores, es una característica común para los demás.

De acuerdo a Foucault (1988), otro aspecto que caracteriza las luchas sociales como formas de resistencias, son los efectos del poder en sí, es decir, la imposición de normas sobre la formación del juicio profesional del auditor, no es una

condición propiamente criticada por su naturaleza, los aspectos que sustentan la confrontación es el adoctrinamiento establecido en su cuerpo normativo, que hacen que los auditores contextualicen la formación de su decisión racional en el cumplimiento de lineamientos y procedimientos previamente establecidos.

Para el mismo autor, las estrategias antagónicas al poder se presentan como “inmediatas”, por cuanto “cuestiona las instancias de poder que están más cercanas a ellas, aquellas que ejercen su acción sobre los individuos” (p.6); desde esta perspectiva, los auditores cuestionan las instancias gremiales más cercanas a ellos, de tal modo, que su actitud de insubordinación a la normativa, lucha contra las imposiciones profesionales en la representación del respectivo colegio o grupo gremial, de tal modo, que su resistencia no se plantea irrumpir la normativa, sino cuestionar la imposición de ésta.

Igualmente, para Foucault (1988), la caracterización de las estrategias antagónicas al poder debe considerar específicamente que estas:

[S]on luchas que cuestionan el estatus del individuo: por un lado, afirman el derecho a ser diferentes y subrayan todo lo que hace a los individuos verdaderamente individuos. Por otro lado, atacan lo que separa a los individuos entre ellos, lo que rompe los lazos con otros, lo que rompe con la vida comunitaria, y fuerza al individuo a volver a sí mismo y lo ata a su propia identidad de forma constrictiva. (p.6)

Los argumentos de Foucault (1988) interpretados en el contexto de la formación del juicio profesional del auditor impulsan una discusión sobre la existencia de los derechos de los profesionales a ser diferentes entre ellos, por tanto, defienden la posición de aplicar estrategias, de acuerdo a sus perspectivas particulares, sin necesidad de ajustarse a una determinada normativa que les conduzca su decisión racional, es decir, en el ámbito de la auditoría las estrategias

antagónicas se escudan en la necesidad de formar criterios verdaderamente independientes, en la soberanía profesional, y en la búsqueda de la libertad para la formación del juicio profesional.

Por otra parte, desde Foucault (1988) las luchas antagónicas se caracterizan por combatir contra los privilegios del conocimiento, al igual que se oponen al secreto, la deformación, las representaciones mistificadas impuestas a la gente. Lo cual, en el contexto de la formación del juicio profesional del auditor, permite afirmar que las luchas a las relaciones de poder, se rebelan contra los privilegios del conocimiento normativo y procedimental, por tanto, reconocen la necesidad de circular la información entre los profesionales involucrados.

Finalmente, Foucault (1988), expresa que, en el afán de caracterizar la confrontación a las relaciones de poder, se debe tener claro que “el objetivo principal de estas luchas no es atacar tanto a tal o cual institución de poder... sino más bien a una técnica, a una forma de poder” (p.7). Desde esta óptica, los intentos por disociar el poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, no se fundamentan en arremeter contra los órganos reguladores o sus propias doctrinas, sino en el modo en que ejerce influencia sobre el juicio profesional, por tanto, presentan una oposición a los medios de subordinación establecidos, es decir, son un modo de negación al poder interviene en la formación del juicio profesional, el cual de manera seductiva y constrictiva induce la toma de decisiones racionales desde una perspectiva global.

Significa entonces, que el poder interviniente en la formación del criterio del individuo puede caracterizarse considerando cinco aspectos básicos, los cuales se presentan de manera resumida en la matriz siguiente.

Matriz 3.

Características de las estrategias antagónicas al poder

<i>Característica</i>	<i>Descripción</i>	<i>Filosofía</i>
Son luchas transversales	No establecen limitantes en regiones específicas, sino por el contrario trascienden la soberanía geografía y surgen como una respuesta a la subjetividad impuesta.	Oponerse al modo de ejercer influencia sobre los individuos
Su objetivo son los efectos del poder	Su oposición no es el poder en sí, sino agreden las implicaciones y consecuencias del poder ejercido sobre los individuos, los cuales hacen que el sujeto actúe de una forma determinada.	
Atacan al enemigo inmediato	Se presentan en oposición a las instituciones o los canales que ejercen presión de manera directa sobre los individuos.	
Cuestionan el estatus del individuo	Establecen el derecho a ser diferentes unos de otros.	
Arremeten contra los privilegios del conocimiento	Atacan las prerrogativas del conocimiento y las competencias, luchan contra los privilegios impuestos.	

Fuente: Valderrama (2019), con base en Foucault (1988).

En la matriz anterior, se presenta de manera resumida los criterios expuestos por Foucault (1988) que permiten caracterizar las estrategias antagónicas al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor, por tanto, es fundamental para esta investigación su consideración dentro del análisis del poder.

Tipos de resistencia de poder

En el marco del análisis de las relaciones de poder, desde el estudio de las estrategias antagónicas a éste, Foucault (1988), ha dividido estas formas de resistencia

en tres tipos de luchas: 1) contra la sujeción; 2) contra la subjetividad; y 3) contra la sumisión. En matriz 4, se describen los tres tipos de luchas mencionados.

Matriz 4.

Tipos de formas de resistencia al poder

<i>Tipos de luchas</i>	<i>Descripción de su propósito</i>
Contra la sujeción	Se oponen a la explotación económica y social a la cual está atado un individuo, son la respuesta a las fuerzas de producción.
Contra la subjetividad	Atacan aquello que ata al individuo a sí mismo. Se presentan en contraposición de políticas étnicas, sociales y religiosas.
Contra la sumisión	Enfrentan aquello que subsume al individuo a otros. Y los obliga a realizar acciones preestablecidas o actuar de una forma específica.

Fuente: Valderrama (2019), con base en Foucault (1988).

Resultan importantes los tipos de lucha identificados por Foucault (1988), para el análisis de las relaciones de poder ejercidas sobre un sujeto, es decir, para caracterizar el poder, desde la óptica de su oposición, se hace necesario la identificación del tipo de lucha a la cual éste se enfrenta, de tal manera que su estrategia antagónica permita comprender a qué tipo de poder se encuentra sometido el sujeto.

Siguiendo a Foucault (1988) la presencia de luchas contra la sujeción, evidencia, un poder ejercido sobre el individuo que impone reglas desde la óptica de la explotación económica y establecen patrones para ejecutar una fuerza productiva; por su parte, la lucha contra la subjetividad, afirma la existencia de un poder que dirige al individuo y establece patrones en su conducta de acuerdo a convencionalismos sociales, culturales, étnicos o religiosos; finalmente, las luchas

contra la sumisión, develan la presencia de un poder que implica un sujeto dominante y uno dominado.

Con base en los planteamientos que anteceden, es preponderante describir el tipo de lucha a la cual se enfrenta un poder, esto permitirá caracterizar el objetivo principal del mismo, así como, las condiciones y mecanismo bajo los cuales es ejercido. Entonces, el análisis de las relaciones de poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor deberá identificar los mecanismos de oposición al poder, lo que conducirá a interpretar la subjetividad impuesta por los relacionamientos de dominación sobre la formación de la decisión racional.

Relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor

En el ámbito de la auditoría el juicio profesional es el pilar de ejecución del examen de los estados financieros, según Davis (1992) el juicio consiste en la proporción de una decisión responsable del auditor. De este modo, el contador en actividad auditora, debe aplicar un razonamiento lógico de diversos acontecimientos que se desarrollan e influyen en su actuar, para escoger entre una variedad de técnicas, métodos o estrategias que lo conduzcan a garantizar el cumplimiento de su función social.

De acuerdo con las NIA (IAASB, 2016) la auditoría de los estados financieros requiere la aplicación del juicio profesional para: 1) identificar y tratar de manera apropiada los factores de riesgo; 2) decidir qué evidencia obtener; 3) valorar los hechos estimados por la administración; y 4) obtener conclusiones con base en la evidencia y las representaciones de la administración.

Por tanto, la formación del juicio profesional en el ámbito de la auditoría tiene un rol fundamental en la confiabilidad de la información financiera, ya que este proceso de racionalidad del auditor, fortalece la ejecución del trabajo, los resultados obtenidos, y la opinión expresada. Ranzilla *et al.* (2011) argumentan que, en la literatura contable el juicio profesional es la base para la actividad del contador, sin embargo, se desarrolla en un ambiente de incertidumbre y riesgo, en el cual el auditor asume responsabilidad frente a los hechos que decide y las consecuencias derivadas de estas.

Adicionalmente, existen relaciones de poder que demarcan la formación del juicio profesional del auditor, las cuales representan subjetividades que en ocasiones pueden conducir a juicios errados o de mala calidad. De acuerdo a Rancilla *et. al.* (2011) el razonamiento basado en la disponibilidad de información y conocimiento, expone al juicio del auditor a ecuanimidades impuestas por la experiencia, encontrándose de esta manera frente a la posibilidad de sustentar el raciocinio en información disponibles o en el conocimiento adquirido, lo que puede ocasionar juicios sesgados, al no considerar que fuera del auditor, de su conocimiento y experiencia, existen condiciones que pueden influir en los aspectos evaluados, y por tanto, ser significativos para la auditoría.

Otro relacionamiento de poder que puede evidenciarse en el criterio profesional es que su formación se basa en una tendencia hacia la confirmación; para Ranzilla *et al.* (2011) el auditor cuando planifica su trabajo, se forma expectativas de errores y posibles resultados, esto puede influir en la calidad del juicio, por cuanto el auditor podría conducir su labor hacia la corroboración de sus

expectativas o datos iniciales y no hacia un examen imparcial y objetivo, como se espera de él.

Seguido de lo anterior, existen relacionamientos de poder que conducen el juicio hacia la disponibilidad o la confirmación y pueden encontrarse intrínseco en las Normas Internacionales de Auditoría. Al respecto, la NIA 315 (IAASB, 2016) establece que, al iniciar la auditoría de los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia que le conduzca a evaluar los riesgos asociados a la entidad, bien por su naturaleza o sus factores internos, estos riesgos deberán fundamentar la planificación de la auditoría y el diseño de los procedimientos de revisión con base en este cuerpo normativo.

Desde esta perspectiva, los requerimientos de las NIA ejercen un poder sobre la formación del juicio profesional direccionándolo hacia la confirmación y disponibilidad, para ilustrar, supóngase el caso que el auditor en el proceso de evaluación de riesgos obtuvo conocimiento de una posible manipulación de la cifra de las cuentas por cobrar, derivado de escasos controles en el área, se evidencia con base en el conocimiento un riesgo inherente en la partida, que impulsa al auditor a diseñar procedimientos de auditoría que le conduzcan a concluir si tal riesgo efectivamente altera el monto de la partida, o por el contrario, no la afecta significativamente.

En efecto, el imperativo establecido en la NIA 315 (IAASB, 2016) direcciona el juicio profesional hacia una confirmación derivada del análisis de los riesgos y los supuestos hechos resultados de este, lo que puede alejar al auditor de las circunstancias ajenas a su propia visión, sesgando la aplicación de pruebas hacia aspectos no considerados por el profesional. Este supuesto podría tener su

fundamento en el pensamiento de Kant el cual de acuerdo a Foucault (1973), “fue el primero en decir que las condiciones de la experiencia y las del objeto de la experiencia era idénticas” (p. 8).

Significa entonces, que los planteamientos de Kant referenciado por Foucault (1973) no consideran que la condición del ser humano, el mundo y el conocimiento se muevan en diferentes ámbitos. De esta manera los lineamientos de la NIA 315 (IAASB, 2016) expuestos con anterioridad direccionan la auditoría hacia el campo de la confirmación, evidenciando una relación de poder ejercida por el ente regulador al establecer como condición el conocimiento adquirido sobre un aspecto, para enfocar la atención del auditor hacia la confirmación del mismo.

Dicho de otro modo, la referida normativa aun cuando hace su mayor esfuerzo en enfatizar el análisis de riesgos y el conocimiento del cliente puede olvidar la subjetividad impuesta sobre el sujeto, al promover la predisposición del auditor a confirmar su propia percepción, es decir, el sujeto se expone en mayor medida a un conjunto de amenazas que vistas desde los planteamientos del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), pueden inducir al contador a actuar de diferentes modos a partir de un conjunto de incentivos obtenidos en la fase del conocimiento del cliente, lo cual indiscutiblemente afectan la formación de su juicio profesional.

De esta manera, la normativa predispone la formación del juicio profesional del auditor al presumir un conocimiento universal sobre las características de las entidades, así como, sobre la información financiera presentada y revelada en los estados financieros sometidos a auditoría, la NIA 315 (IAASB, 2016) predispone los factores a entender para el conocimiento de la entidad, así como, los criterios para

su evaluación, sin considerar que la toma de decisiones en el campo individual es un asunto subjetivo sobre el cual convergen un conjunto de relacionamientos de poder que han ejercido influencia sobre el sujeto y lo ha hecho actuar de modos particulares.

La anterior, no es la única relación de poder distinguida en la formación del juicio profesional del auditor, al considerar la tendencia hacia el exceso de confianza, definida por Ranzilla *et al.* (2011), como la sobre estimación de las habilidades propias del auditor, para realizar diagnósticos precisos y otros juicios o estimaciones.

Lindegaard, Galves, y Lindegaard (2000), expresan que en el momento en que el auditor aplica el muestreo como técnica para obtener evidencia en el proceso de auditoría, asume la responsabilidad que la formación del juicio profesional se afecte por el riesgo de sobrestimar los resultados de una muestra y, por tanto, concluir que los mismos justifican la fiabilidad depositada en un procedimiento de control interno, cuando el verdadero porcentaje de desviación de la población no demuestra tal fiabilidad.

Por su parte, Malagón, Galán y Pontón (2003), argumentan que la tendencia a que el juicio profesional sobre estime la evidencia, afecta la eficiencia de la auditoría, ya que deriva en opiniones erradas sobre las partidas examinadas, es decir, el exceso de confianza en el campo del juicio del auditor, hace que la profesión contable pueda opinar erróneamente sobre información financiera, que no representa la imagen fiel de la entidad o no cumple con un marco aceptado para su preparación, respaldando a través del dictamen estados financieros cuyas cifras no están exentas de errores que pueden influir en la toma de decisiones.

De esta manera, la relación de poder que ejerce la estimación de las habilidades propias en la formación del juicio profesional del auditor, no está desligada del cuerpo normativo de este profesional, al considerar los postulados de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC-1) (IAASB, 2016), la cual instituye que la experiencia y la capacidad suficiente y apropiada faculta a los responsables a identificar y entender los problemas de control de calidad, así como a desarrollar políticas y procedimientos apropiados.

Esta proposición normativa establecida en la ISQC-1 (IAASB, 2016), evidencia un relacionamiento de sumisión ejercido sobre el juicio profesional del auditor, de tal modo, que el raciocinio aplicado en la evaluación del sistema de calidad de la firma esta subyugado a su experiencia y capacidad, lo cual desde la perspectiva de los relacionamientos de poder que se ejercen sobre la formación del juicio, puede estar caracterizado en los planteamientos de Foucault (1988) por “un entramado de acciones que inducen a otras acciones y que se concatenan entre sí” (p. 13), en otras palabras, las capacidades analíticas del auditor representan una subjetividad impuesta sobre la formación del juicio, y por tanto, develan un relacionamiento de poder sobre la decisión.

Por otra parte, Ranzilla *et al.* (2011) expresan que adicional a la tendencia a la confirmación, disponibilidad y la sobre estimación de habilidades propias, el auditor al formar su juicio puede exponerse a la posibilidad de razonar a partir de un valor numérico inicial y una vez que se ajuste su cifra obtenga un valor final sobre el cual se forma el juicio. Por ejemplo, la formación del juicio esperado del auditor se expone a anclarse a su perspectiva inicial, sin atreverse a una verificación más allá de un supuesto pre concebido.

Lo anterior, puede ilustrarse en los fundamentos normativos establecidos por la Federación Internacional de Contadores (2007) en su Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES, a través de la cual se establece que “los juicios sobre la materialidad se hacen a la luz de las circunstancias que la rodean y son afectados por el tamaño o la naturaleza de la declaración equivocada, o por una combinación de ambos” (p. 125). La materialidad no es una cantidad absoluta, representa un área subjetiva entre lo que es muy probable que no sea material y lo que puede que lo sea; siendo así, la valoración de lo que es material es un asunto de juicio profesional.

Significa entonces, que el ente regulador establece algunas características propias para la formación del juicio profesional en el caso de la determinación de la materialidad en la auditoría, dando como resultado que los auditores estipulen cifras a partir de una concepción inicial, tomando en cuenta valores de los estados financieros sometidos a revisión y cuyas manifestaciones en ocasiones pudieran resultar erróneas. Adicionalmente, la fijación del nivel de significación para la auditoría, también podrá afectarse por factores que rodean la preparación y presentación de los estados financieros, así como, el tamaño de la entidad sobre la que se informa.

De este modo, la percepción que tenga el auditor sobre el tamaño de la entidad, los aspectos subjetivos evaluados sobre la preparación y presentación de los estados financieros, así como, el análisis previo de la información financiera auditada, representan los fundamentos que evidencian el poder ejercido sobre la formación del juicio, lo que devela una conducción intencionada del juicio profesional hacia campos específicos, tomando en cuenta la delimitación del

razonamiento en el umbral de significación para la auditoría hacía tres aspectos básicos que pudieran no ser lo requerido para una entidad específica.

En la figura 3, se presenta de manera argumentativa y simplificada los razonamientos que se han venido explanando, partiendo de la exposición de los datos iniciales abordados en este apartado, y de cuyas presunciones teóricas se logró esbozar la síntesis conceptual que evidencia su aplicación en la formación del juicio profesional en la auditoría, tomando en cuenta diversas relaciones de poder ejercidas sobre esta actividad profesional.

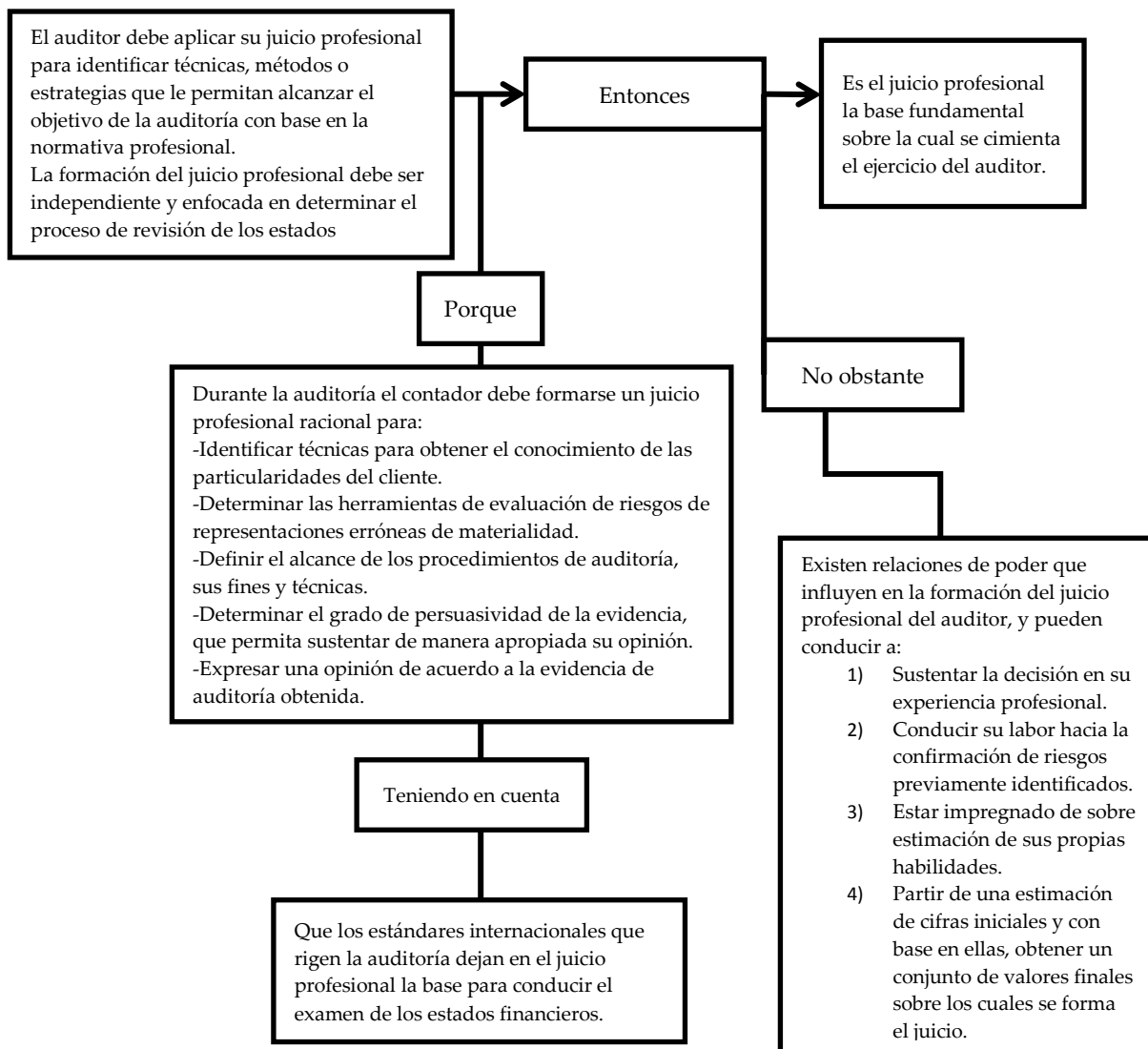


Figura 3. Modelo argumentativo aplicado al juicio profesional del auditor

Fuente: Valderrama (2019) con base en Ranzilla *et al.* (2011) y Foucault (1988)

Dadas las consideraciones presentadas en la figura que antecede, resulta importante para el investigador analizar la formación del juicio profesional del auditor con base al fenómeno del poder desde la perspectiva de Foucault (1988), reconociendo que el poder presenta como características: un origen, una naturaleza básica y unas manifestaciones específicas, es decir, el análisis del poder a partir del

referido autor, no solo responde “como se manifiesta, sino de ¿por qué medios es ejercido? y ¿Qué sucede cuando los individuos ejercen... el poder sobre otros?” (p.12).

Desde esta perspectiva, analizar las relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor requiere la identificación de sus aspectos característicos, describir la dominación desde el campo de la resistencia y la identificación de las técnicas de confrontación desarrolladas por los auditores, lo que permitirá interpretar qué sucede con el juicio profesional cuando su formación se realiza a partir de un conjunto de relaciones de poder influyentes sobre la decisión del sujeto en el contexto de la auditoría.

El poder pastoral en la formación del juicio profesional del auditor

A lo largo de la investigación se han venido describiendo un conjunto de relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor, los cuales han contextualizado la formación racional de las decisiones en el campo de la auditoría y han conducido la actividad del auditor hacia actividades esperadas.

Estas relaciones de poder, sin duda alguna se han fortalecido a través del establecimiento de un cuerpo doctrinal emanado por la Federación Internacional de Contadores, la cual en su fundamento ha instituido un conjunto de patrones que han marcado la individualidad del auditor y lo ha contextualizado en su actividad profesional, este relacionamiento designa desde los planteamientos de Foucault (1988) una forma de poder pastoral caracterizado por imponer patrones

conductistas sobre cada sujeto en particular, lo cual guía el desarrollo de una actividad previamente definida denotando su forma de poder individualizante.

De esta manera, el poder pastoral ejercido por la normativa en el ámbito de la auditoría es una técnica de dominación cuyo propósito de acuerdo a la IAASB (2016) es servir al interés público, el fortalecimiento de la profesión contable y el desarrollo de economías fuertes. Emerge en la cotidianidad del auditor a través del acatamiento de un conjunto de objetivos y lineamientos establecidos en las NIA, que analizados desde Foucault (1988), trascienden las bases originales del poder individualizante ejercido por el cristianismo cuyo propósito era “la salvación del individuo en el otro mundo” (p.9), para ahora ubicarse en el plano de la conducción para fines de contextualizar el ejercicio de la auditoría.

Desde la perspectiva foucaultiana, la relación de poder pastoral que emerge de las NIA trasciende el ámbito de la conducción del individuo para la salvación en el más allá, y se ubica en la dirección de la actividad del auditor hacia tres objetivos claramente definidos en las NIA (IAASB, 2016), los cuales son: atención del interés público, la protección de la profesión contable y el desarrollo de las economías fuertes.

Este tipo de poder pastoral no solo representa un modo de conducción de la actividad del auditor, sino que abarca un conjunto de aspectos que impulsan al profesional contable a la preparación constante, la autodeterminación y la mejora de la práctica profesional para fortalecer su propia actividad. Es un relacionamiento que para Foucault (1988) “no es meramente una forma de poder que guía, sino que debe ser preparado para sacrificarse a sí mismo por la vida y la salvación de la carne” (p.9).

Por ejemplo, el imperativo normativo establecido la sección 130.1, literal (a) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) impone como obligación del contador “mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente” (p.18), es decir, el ente regulador demanda del auditor, la garantía de una competencia que satisfaga el requerimiento de otros, en este caso representado en los clientes.

Lo que evidencia, un afán del ente regulador de conducir la actividad profesional del auditor hacia aspectos que deben satisfacer requerimientos generales y terminan por establecer una sistemática regulación de la actividad a través de la obediencia, el acatamiento y la sumisión, lo cual desde la perspectiva de Foucault (1994) proporciona adicionalmente las bases de los poderes totalizantes.

La crítica del poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, y la identificación del imperativo normativo no se esfuerza por cuestionar la demanda del conocimiento y su demostración por el profesional contable, se fundamenta en evidenciar un relacionamiento profesional dominante que ejerce poder sobre un sujeto dominado (el auditor).

Estos aspectos son caracterizados por Foucault (1994) como un código social que demanda la aceptación del otro como condición de subsistencia, en otras palabras, el imperativo normativo establecido por el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) impulsa al profesional a buscar mecanismos que garanticen al cliente un conocimiento suficiente sobre su ejercicio, a fin de gozar de credibilidad y aceptación en el ámbito laboral, lo cual

ejerce un poder pastoral e individualizante, al guiar la conducta particular del sujeto en actividad profesional.

Esta relación de poder pastoral ejercida sobre el auditor, en Foucault (1988) se representa como “una forma de poder que no atiende solamente a la comunidad en su globalidad, sino a cada individuo en particular durante su vida” (p.9); es decir, la conducción profesional establecida en el campo normativo de la profesión a través de las Normas Internacionales de Auditoría, sus Guías de Aplicación, así como, su Manual del Código de Ética no solo tiene sus bases en la atención de la totalidad de los miembros de la profesión contable, sino que busca además la dirección de cada individuo en particular durante la actividad de auditoría.

Este cuerpo doctrinario profesional demanda la aplicación de técnicas de individualización del poder a través de la conducción del trabajo profesional de aseguramiento por auditores de mayor experiencia profesional. Para ilustrar, el literal (a) del apartado 18 de la NIA 220 (IAASB, 2016) establece que el socio del encargo en su actividad profesional “asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas” (p.114), es decir, las consultas que el auditor realice no atenderán a una condición propia, sino que este considerará las percepciones del socio del encargo atendiendo a una estructura jerárquica de la firma, por lo cual, responde a la experiencia de otros.

Se puede interpretar que la relación de poder que emerge de las NIA devela una dominación individualizante, propia de una estructura de poder pastoral, al considerar que este cuerpo normativo impone restricciones sobre la formación del juicio profesional del auditor, lo cual, analizado desde los planteamientos

foucaultianos, es una técnica de poder que aplica a la vez restricciones sobre los cuerpos y las poblaciones.

Esta forma de poder pastoral ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, se fundamenta en el conocimiento de la percepción del sujeto, es decir, presenta como característica propia que el ente regulador desarrolla un cuerpo normativo partiendo de la propia aportación del profesional contable, el IFAC está integrado por 175 miembros y asociados, los cuales representan organizaciones profesionales de 135 países y jurisdicciones, compuesto por instituciones gremiales, quienes desde su experiencia aportan un conjunto de postulados que luego terminan formando el cuerpo doctrinario profesional representado en las NIA.

En consecuencia, el poder pastoral ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, promueve la generación de estrategias que permitan el desarrollo de una racionalidad crítica que libere al auditor de este complejo campo de relacionamientos de poder que ejercen influencia sobre él. Desde Foucault (1994) la individualización y totalización del poder pastoral representan el efecto de dominación ejercido sobre el sujeto y su liberación no puede venir de atacar uno u otro, sino es atacar sus raíces desde una perspectiva de una racionalidad crítica.

Sintetizando, la presente investigación se desarrolló en un contexto, donde el análisis de las fuerzas dominadoras que ejercen influencia en la formación del juicio profesional del auditor, impulsan al investigador a establecer la subjetividad impuesta por estas sobre la decisión racional del sujeto, lo que admitió la generación de las estrategias que permitirán al contable librarse de la

individualización promovida por las relaciones de poder, a través del establecimiento de nuevas subjetividades.

CAPÍTULO IV

FUNDAMENTACIÓN METODOLÓGICA

“La tarea de una filosofía como análisis crítico de nuestro mundo es algo cada vez más importante. Es probable, que el más certero problema filosófico sea el problema del presente y lo que nosotros somos, en este preciso momento”

Michel Foucault (1988)

Posición ontológica

El propósito de generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, encuentra su esencia en el sujeto, considerando que su individualidad es influenciada por aspectos derivados de su contexto social, es decir, sobre éste actúan una diversidad de valores, principios y hechos sociales que demarcan su actividad y fundamentan sus decisiones.

En este estudio el investigador considera los postulados teóricos de Foucault (1988) quien devela que, para el análisis del sujeto, es necesario interpretar el ejercicio del poder como un modo de acción sobre el comportamiento de otros, lo que hace que el poder este representado por relacionamientos sociales, en otras palabras, el sujeto se ve influenciado por otros en su forma de actuar, lo cual requiere de una ontología crítica. Para Foucault (1994):

[L]a ontología crítica... debe de ser entendida no como teoría, ni como doctrina, ni tampoco como un cuerpo de conocimientos durables que va en aumento; debe de ser concebida como una actitud, un *ethos*, una

vida filosófica en la que la crítica... sea al mismo tiempo análisis histórico de los límites que se nos imponen, y experimentación de la posibilidad de transgredirlos. (p.30)

Foucault (1988) expresa que para comprender al sujeto es necesario un estudio de manera amplia de las formas en que los seres humanos se convierten en sujetos individuales. Para el referido autor “la problemática del poder, no solo configura una cuestión teórica, sino que es parte de nuestras experiencias” (p. 4).

De este modo, el investigador en su afán de comprender al auditor como sujeto formador de juicios, consideró que este profesional se expone a un conjunto de relacionamientos sociales, culturales, políticos, éticos religiosos e ideológicos que ejercen influencia en su proceso decisional, vistas y analizadas en este estudio como relaciones de poder, cuya paráfrasis trasciende el ámbito del raciocinio teórico y se ubica en la interpretación de la subjetividad influyente sobre el auditor (sujeto) al momento de formar sus juicios.

En otras palabras, el investigador consideró para este trabajo que la formación del juicio profesional del auditor responde a las percepciones del sujeto, así como, a sus ideologías, creencias, conocimientos y demás aspectos que ejercen influencia sobre él. De tal modo, que la decisión del profesional contable en el ámbito de la auditoría, es la respuesta a un conjunto de hechos sociales que han generado una condición de sumisión, sujeción y subjetividad, es decir, los campos normativos, legislativos, los valores, las ideologías y creencias son factores que impulsan un conjunto de acciones y motivan la formación del juicio del auditor.

Siendo así, la intencionalidad de la investigación se alcanzó a partir del estudio del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor desde la óptica del sujeto, lo cual permitió establecer la subjetividad impuesta por

las relaciones de poder sobre la decisión racional, y fundamentó la generación de estrategias para contribuir con el auditor, para que este reconozca la existencia de aspectos del entorno que definen su juicio y fortalezca el desarrollo de nuevas subjetividades enfocadas en reconocer la individualidad que le ha sido impuesta y librarse de ella.

Sintetizando, la posición ontológica de la presente investigación consideró al auditor en la formación de su juicio profesional, por cuanto es este quien emite los juicios con base en diversos aspectos, dentro de los cuales las experiencias y conocimientos tienen un rol fundamental en el razonamiento decisional emitido por el profesional. En otras palabras, consideró al sujeto emisor de juicios y sobre este se fortaleció el análisis de las relaciones de poder, así como, la interpretación de la subjetividad impuesta por estas sobre la formación de la decisión racional.

Posición epistemológica

La posición epistemológica del estudio se fundamentó en generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault. La investigación se desarrolló partiendo de las fuentes del poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, tomando como base los postulados de Foucault (1988) quien expresa “deberíamos investigar las formas de resistencia y los intentos hechos para disociar estas relaciones, a fin de entender de que se tratan las relaciones de poder” (p.6). En otras palabras, para conocer el poder se debe

evidenciar los intentos hechos por disociarlo, lo que el referido autor denominó antagonismo de estrategias.

Foucault (1988) sustenta el análisis de las relaciones de poder a través del estudio del antagonismo de estrategias, admitiendo que no existe poder sin una forma de resistencia al mismo, lo que incide en su determinación y fijación de acuerdo a la realidad empírica de ésta. Para el mismo autor, las relaciones de poder ameritan su descubrimiento, a través del conocimiento de los problemas específicos que se conectan a ellos, identificando tres elementos fundamentales: 1) posición de las formas de resistencia; 2) puntos de aplicación de ellas; y 3) métodos empleados por el sujeto en su confrontación con la dominación.

Estos elementos, interpretados desde la perspectiva de las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor condujeron a: 1) identificación de las estrategias antagónicas al poder ejercido sobre la toma de decisiones racionales del sujeto, así como, el sistema de diferenciaciones que establece cada una de ellas; 2) comprensión de los objetivos de las relaciones de poder, a fin de interpretar la subjetividad impuesta por ellas; y finalmente, 3) conocimiento de los métodos de resistencia desarrollados por los auditores, y el discernimiento de las formas de institucionalización profesional develadas por el auditor. Estos elementos son presentados esquemáticamente en la matriz que se presenta a continuación.

Matriz 5.

Tópicos para analizar las relaciones de poder

Tópico	Elemento obtenido
Ubicación de las relaciones de poder	Estrategias antagónicas

	Sistema de diferenciaciones
Puntos de aplicaciones de las relaciones de poder	Objetivos de las relaciones de poder
Métodos aplicados por las relaciones de poder	Medios para existir Formas de institucionalización

Fuente: Valderrama (2019).

Desde el enfoque de Foucault (1988), la posición epistemológica de la investigación trasciende el análisis del poder a través de su racionalidad interna, para conducirla, a la interpretación de las diferentes estrategias de confrontación desarrolladas por los auditores durante su actividad, lo cual implica el conocimiento y la descripción de los intentos de oposición al poder ejercidos sobre el sujeto, a fin de analizar las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor.

En efecto, la interpretación de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor se abordó a partir de la identificación de las estrategias antagónicas al mismo, desplegadas por los auditores, lo cual permitió la generación de las estrategias para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

Siendo así, la generación de las estrategias se condujo a través de un fundamento epistemológico sustentado en el planteamiento foucaultiano del poder. Foucault (1988) argumenta que la interpretación de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder se deriva de:

- 1) *Ampliación del concepto del poder*, en la medida de aceptar que éste va más allá de las imposiciones normativas e institucionales, trascendiendo la soberanía de las regulaciones, incluyendo en esta conceptualización las subjetividades derivadas de los convencionalismos sociales, étnicos y religiosos.
- 2) *Estudio del poder desde las estrategias que se oponen a éste*, develando los hechos que intentan disociar el poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, admitiendo el uso de la libertad para el ejercicio fundamental del poder, y evaluando la naturaleza de las actividades que condicionan o inciden en la formación de la decisión racional.
- 3) *Identificación de las características de las formas de resistencia al poder*, a fin de evidenciar los aspectos fundamentales que caracterizan las oposiciones al poder, lo que permitió interpretarlas y examinar las estrategias de libración de la subjetividad impuesta.
- 4) *Conocer los tipos de resistencia al poder*, con el propósito de interpretar el tipo de poder que se ejerce sobre la formación del juicio profesional del auditor, permitiendo reflexionar sobre las formas de resistencias desde el objetivo de la lucha, distinguiendo entre ellas; las luchas contra la sujeción, la subjetividad y la sumisión.
- 5) *Evidenciar las técnicas de ejercicio del poder*, a fin de razonar sobre las técnicas del ejercicio del poder ejercido sobre la formación del juicio del auditor, caracterizando sus aspectos de individualización y totalización.
- 6) *Atender a la interrogante, ¿Cómo es ejercido el poder?*, a través de la reflexión sobre la información aportada por los auditores y responder por qué medios es

ejercido y cuáles son los efectos causados una vez se ha ejercido influencia sobre la formación del juicio profesional del auditor.

- 7) *Distinguir entre relacionamientos comunicacionales, relacionamientos de poder y capacidades objetivas*, al establecer una distinción entre los medios de comunicación, las estrategias de sujeción, subjetividad y sumisión, y las habilidades y competencias frente al juicio profesional del auditor.
- 8) *Describir la naturaleza específica del poder*, al conocer la esencia de los relacionamientos de dominación ejercidos sobre la formación del juicio profesional, lo cual permitió a través de la interpretación proponer estrategias para la formación del juicio como alternativa a la subjetividad impuesta, considerando el enfoque de Michael Foucault.

El estudio acudió a los postulados de Foucault (1988) buscando un acercamiento entre el investigador y los sujetos interactuantes (auditores) a través del análisis crítico y reflexivo en su exposición acerca de las relaciones de poder en la sociedad.

La investigación se planteó trascender la interpretación del juicio profesional desde su racionalidad interna, para conducirla a un método interpretativo que involucra el conocimiento y la descripción de los modos en los que los sujetos forman sus decisiones, con base en las relaciones de sumisión, sujeción y subjetividad, todo esto con el propósito de generar estrategias de formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, a partir de los postulados de Michael Foucault.

Posición metodológica

El investigador encuentra en estudios cualitativos el camino para alcanzar la intencionalidad enmarcada en la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder ejercidas sobre el auditor. Para Martínez (2008) este tipo de investigación “trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su estructura dinámica, aquella que da razón plena de su comportamiento y manifestaciones” (p. 136).

Sobre este respecto, Monje (2011) argumenta que el estudio cualitativo se interesa por abordar la realidad social, desde la óptica de los sujetos involucrados, tomando en cuenta la percepción que tiene el individuo sobre su propio contexto. Considerando la posición ontológica y epistemológica que asume el investigador, el paradigma cualitativo permite comprender la realidad del auditor (sujeto) y los factores que influyen la formación de su juicio, analizado desde la perspectiva de los planteamientos de Foucault (1988).

Martínez (2006) expresa que las investigaciones basadas en el paradigma cualitativo buscan “identificar la naturaleza profunda de la realidad, su estructura dinámica, aquella que da razón de su comportamiento y manifestaciones” (p. 2). Para Álvarez y Jurgenson (2003) los estudios centrados en el sujeto “buscan la subjetividad, explicar y comprender las interacciones y los significados subjetivos individuales o grupales” (p.41).

De este modo, el trabajo se fundamentó en un paradigma cualitativo, considerando que su posición ontológica se justifica en la interpretación de la realidad del auditor (sujeto), y el conjunto de hechos sociales que ejercen influencia

en el proceso decisional requerido, durante el examen de los estados financieros y la emisión de una opinión sobre los mismos.

Los sujetos interactuantes de la investigación

El presente estudio, realizó un análisis racional de los postulados teóricos sobre la formación del juicio profesional y las relaciones de poder; que fundamentó una posterior interacción entre el investigador y los auditores en ejercicio profesional, desarrollado con una perspectiva crítica y analítica que permitió generar estrategias para la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

El estudio consideró como sujetos interactuantes los auditores en actividad profesional, definido por el IAASB (2016) en el glosario de términos de las NIA como “la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría¹⁹” (p.16).

En atención a lo expuesto, se estimó pertinente acudir a siete (07) auditores en actividad profesional, con más de diez (10) años de experiencia en el ejercicio de auditorías de estados financieros; cuyo domicilio de trabajo se ubique en el estado Trujillo – Venezuela, a fin de lograr la interacción social del investigador con dichos profesionales. Las características y condiciones de los entrevistados se detallan en la matriz que sigue:

¹⁹ Traducción propia de: “the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm”.

Matriz 6.

Características de los sujetos interactuantes

<i>Sujeto entrevistado</i>	<i>Descripción</i>
Auditor 1	Hombre de 41 años, Técnico Superior Universitario en Administración (Fundación La Salle), Licenciado en Contaduría Pública (UVM), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Valle del Momboy) (2012), Asesor Tributario y Auditor desde el 2007.
Auditor 2	Hombre de 48 años, Técnico Superior Universitario en Banca y Finanzas (Instituto Universitario de Tecnología del Estado Trujillo), Licenciado en Contaduría Pública (Universidad Bicentenario de Aragua), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Valle del Momboy), Magister en Gerencia Financiera (Universidad Nacional Experimental Rafael María Baralt), Doctor en Educación (Universidad Nacional Experimental Rafael María Baralt), Asesor Tributario, Profesor Universitario y Auditor desde el 2002.
Auditor 3	Mujer de 53 años, Técnico Superior Universitario en Administración de Mantenimiento (Instituto Universitario de Tecnología del Estado Trujillo), Licenciada en Contaduría Pública (UNA), Licenciada en Administración (UNA), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Santa María), Magister en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes), Asesor Tributario, Profesor Universitario y Auditor desde 1997.
Auditor 4	Hombre de 64 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes), Asesor Tributario y Auditor desde 1978.
Auditor 5	Hombre de 60 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Oriente), Actualmente cursando la Especialidad en Auditoría (Universidad del Zulia), Asesor Tributario y Auditor desde 1991.
Auditor 6	Hombre de 52 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes), Licenciada en Administración (Universidad de Los Andes), Especialista en Gerencia Empresarial (Universidad Rafael Urdaneta), Magister en

	Administración (Universidad Valle del Momboy), Asesor Tributario y Auditor desde 1992.
Auditor 7	Mujer de 47 años, Licenciada en Contaduría Pública (Universidad del Zulia), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Santa María), Especialista en Educación (Universidad Nacional Abierta), Magister en Educación Superior (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Gerencia Financiera (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Contaduría. Mención Auditoría (Universidad Centro occidental Lisandro Alvarado), Doctor en Educación (Universidad Rafael María Baralt), Asesor Tributario y Auditor desde hace más de 22 años.

Fuente: Valderrama (2019)

En el estudio, se garantizó el resguardo de la identidad de los informantes, así como, la inviolabilidad de sus opiniones y argumentos frente al tema investigado, para lo cual se grabó el relato de los auditores y posteriormente su historia fue reproducida de manera escrita (Ver anexo A), a fin de fundamentar la credibilidad de los hallazgos.

Siendo así, la investigación se basó en el análisis del relato de los auditores, obtenido en su contexto de cotidianidad donde forma juicios en su actividad profesional, por tanto, se desarrolló la comprensión del poder ejercido sobre la formación del juicio del auditor, a la luz de las percepciones propias de estos profesionales, permitiendo al investigador, apartarse de prejuicios o convicciones anticipadas, que vistas desde los postulados foucaultianos ejercen influencia sobre la individualidad del sujeto.

Así mismo, la investigación consideró su impulso hacia el análisis del sujeto (auditor) emisor de juicio en su propio contexto y cotidianidad, fundamentado en los postulados teóricos de Foucault (1994) quien plantea que para el análisis del poder es

[N]ecesario rechazar una determinada teoría a priori del sujeto para poder realizar este análisis de las relaciones que pueden existir entre la constitución del sujeto, o de las diferentes formas de sujeto, y los juegos de verdad, las prácticas de poder. (p.123)

Desde la perspectiva foucaultiana, la ontología del sujeto se analiza a la luz de una concepción de poder que se nutre de la comprensión del mundo percibido por el auditor, quien para emitir decisiones racionales promueve diversas formas de subjetividad, que permitan librarse de todos los prejuicios y predisposiciones, de otro modo, rechazar las propias relaciones de poder a las que ha estado expuesto a fin de generar un proceso racional acorde con la atención del interés público.

En consecuencia, la generación de estrategias sobre la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, requiere partir de la interpretación del auditor como sujeto consciente, racional, con vivencias y experiencias particulares, de modo, que su relato vivencial develó el conjunto de relacionamientos sociales que imponen restricciones y fundamentan su proceso decisional y a través de estos se establecieron las estrategias para liberar al auditor, de esta subjetividad impuesta, impulsando la formación de un juicio profesional racional y crítico de acuerdo al contexto sobre el que audita.

Acercamiento a los sujetos auditores

En investigaciones cualitativas, el acercamiento a los sujetos requiere de estrategias particulares para evitar rechazos, respuestas inconclusas y otros elementos que perturben la comunicación, para Martínez (2008) estudios de esta naturaleza

requieren concebir “el método y todo el arsenal de medios instrumentales como algo flexible, que se utiliza mientras resulta efectivo, pero que cambia de acuerdo con el dictamen” (p.146).

Desde esta perspectiva, el estudio aplicó como técnica de investigación las historias de vida, definidas por Rojas (2010) como una forma de construcción de la historia sobre el propio relato del sujeto; es decir, el estudio acudió a esta técnica como medio de acercamiento a los auditores.

Rojas (2010) expresa que las historias de vida “constituyen la historia contada por el propio sujeto, considera el contexto socio – cultural en el cual aquél se desenvuelve y la secuencia de experiencias pasadas y situaciones vividas” (p.128).

El relato obtenido de la interacción con los auditores a través de las historias de vida, permitió extraer los relacionamientos sociales que han ejercido influencia sobre la formación de su juicio profesional, y fundamentado en los postulados de Foucault (1988) develó del poder “sus formaciones históricas, sus fuentes de fortaleza o fragilidad, las condiciones necesarias para transformar algunas o abolir otras” (p.18).

En efecto, la aplicación de las historias de vida como técnica de investigación, fue desarrollada a partir del diseño de un guion de trabajo, el cual contenía una serie de preguntas orientadoras para el investigador, con el propósito de garantizar que la interacción con los auditores permitiera el logro de las intencionalidades del estudio, por tanto, la interacción se planificó a partir de cinco momentos a saber:

1.- Revisión de las concepciones teóricas expuestas sobre la formación del juicio profesional del auditor y las relaciones de poder: a través del análisis documental, definido por Teppa (2012) como la descomposición “en sus partes importantes de textos de fuentes escritas, numéricas, grafológicas, contenidos, imágenes, ideogramas o fotografías, con el propósito de utilizar las ideas principales y lo que más atañe al contexto de la investigación” (p.38).

Considerando lo expuesto por Teppa (2012), el investigador analizó la doctrina filosófica expuesta por Michael Foucault en el libro “El Sujeto y el Poder” edición de 1988, cuyo análisis documental permitió extraer categorías analíticas iniciales sobre el tema de las relaciones de poder, las cuales fueron racionalizadas en conjunto con la normativa contable y su doctrina, así como, con los preceptos teóricos expuestos sobre el tema de la formación del juicio profesional del auditor. El resultado de esta categorización inicial se presenta en la matriz siguiente:

Matriz 7.

Categorías iniciales

<i>Categoría</i>	<i>Sub categorías</i>	<i>Campo de observación del contenido</i>	
Relaciones de poder	Necesidades conceptuales	Condiciones históricas	
		Circunstancias actuales	
	Cualidades del poder		Naturaleza básica
			Manifestaciones
	Estrategias antagónicas		Luchas contra la sujeción
			Luchas contra la subjetividad
			Luchas contra la sumisión
	Técnicas del ejercicio del poder		Individualizante
		Totalizante	

Aspectos subjetivos del juicio profesional	Formación especializada	Conocimiento	
		Normas profesionales	
	Experiencia profesional	Influencias y prejuicios	
		Consultas	
Condiciones de formación del juicio profesional a partir de las relaciones de poder	Desempeño profesional	Reflexión y entrenamiento	
		Escepticismo profesional	
	Tendencias del juicio profesional		Tendencia a la disponibilidad
			Tendencia de confirmación
		Tendencia al exceso de confianza	
		Tendencia al anclaje	
Factores del juicio profesional	Externos	Presión del tiempo	
		Recursos limitados	
	Internos	Cliente, regulaciones e industria	
		Trampas del juicio	
		Interés propio	

Fuente: Valderrama (2019) basado los postulados de Foucault (1988)

Una vez identificadas las categorías iniciales derivadas a partir del análisis de contenido, el estudio recurrió a la interacción social a través de las historias de vida, considerando anticipadamente la selección de auditores y la determinación de la forma de desarrollar la técnica de investigación, todo esto con la intención de obtener categorías de investigación emergentes las cuales permitieron generar las estrategias para la formación de juicio profesional presentadas en el apartado ocho de este trabajo.

2.- Selección de auditores y determinación de la forma de desarrollar las historias de vida: a fin de garantizar el logro de las intencionalidades propuestas, para la selección de los sujetos interactuantes en el estudio, se

consideró, la disposición de los profesionales a colaborar con la investigación, el tiempo y paciencia para su relato, y las condiciones bajo las cuales se podía lograr la interacción entre ellos y el investigador.

3.- Recolección de información acerca de las experiencias de vida de los auditores: El relato de los auditores fue grabado y transcrito en su totalidad, a fin de garantizar una interpretación de la historia en el orden en que se presentó.

En esta investigación las historias de vida se afianzaron en la entrevista, definida por Rojas (2010) como “un encuentro en el cual el entrevistador intenta obtener información, opiniones o creencias de una o varias personas” (p.85), se aplicó la entrevista a fin de interactuar directamente con los auditores con experiencia en la actividad profesional del examen de estados financieros.

4.- Análisis del reporte de las historias de vida en términos de su validez: se abordó utilizando la triangulación de fuentes, contrastando los fundamentos teóricos con la información obtenida de los auditores en su relato. Los relatos de los sujetos se analizaron a través de la evidencia, con la presencia de los elementos de Foucault (1988).

5.- Organización de un esquema final con base en la triangulación: a fin de estructurar los tópicos y las categorías emergentes que surgieron de la triangulación de fuentes, se precedió a la organización de un esquema final de contenido, lo que permitió la generación de estrategias y la develación de posibles indicios para futuras investigaciones.

La comprensión y el análisis de las historias de vida

Para la comprensión de las historias de vida, el presente estudio acudió al análisis de contenido y del discurso, definido por Monje (2011), como “una técnica de investigación para el análisis sistemático del contenido de una comunicación, bien sea oral o escrita” (p.120). Considerando así una comprensión crítica de los hallazgos tomando en cuenta; por una parte, las categorías iniciales extraídas del análisis del contenido de la normativa contable y la interpretación de su doctrina; y por la otra, el análisis del discurso profesional del auditor, interpretado a partir de las historias de vida, evidenciando las diferentes percepciones sobre la formación del juicio profesional en el ámbito de la auditoría.

Esto posibilitó la generación de las estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, cuya intencionalidad se alcanzó desde el descubrimiento de categorías analíticas y reflexivas enmarcadas en las relaciones de poder y la subjetividad interviniente en la decisión racional del auditor.

Significa entonces, que el análisis del contenido y del discurso aplicado en la presente investigación dividió el estudio en dos momentos: categorización inicial y categorización post entrevistas. La primera, de acuerdo a Monje (2011) permite establecer un conjunto de cualidades a partir de la interpretación de la teoría; la segunda, para Quintana y Montgomery (2006) “surge de un primer contacto con los datos recolectados y con su ayuda se busca comprender, de una manera lógica y coherente, la información recogida” (p.81).

En efecto, el análisis de contenido de la normativa profesional, la doctrina que la sustenta, así como de los postulados teóricos expuestos sobre la formación

del juicio profesional del auditor y las relaciones de poder, generó como producto las categorías teóricas iniciales; por su parte, el análisis del discurso aplicado a la entrevista de los auditores, permitió la generación de las categorías emergentes, surgidas a partir del análisis crítico a las historias de vida.

Posteriormente, se realizó una comparación de las categorías iniciales con las categorías emergentes de las historias de vida; obteniendo lo similar y lo diferente, en especial aquellas estrategias antagónicas que emergieron en las historias de vida y con las cuales se crearon las estrategias para el logro de la intencionalidad de esta investigación, fundamentada en generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

Ética de la investigación

La dimensión ética del presente estudio se estableció a partir de los siguientes principios:

1) **Valor social de la investigación:** la pertinencia social de la investigación tiene sus bases en aportar respuestas a la intencionalidad planteada, centrada en generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

En tal sentido, la generación de estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, planteada como intencionalidad principal en esta

investigación, se alcanzó a partir de la aplicación de una base metodológica fundamentada en el enfoque de Michael Foucault que permitió la articulación de los aspectos teóricos y empíricos sobre las relaciones de poder en el contexto de la formación del juicio profesional del auditor.

2) **Validez científica de los hallazgos de la investigación:** en el desarrollo del trabajo el investigador asumió una postura crítica e interpretativa, fundamentada en el pensamiento foucaultiano del poder para analizar las relaciones de dominación intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor; interpretar la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación de esta decisión racional, así como, para examinar las condiciones de formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

Tal postura, orientó la formulación de estrategias que le permitan al auditor tomar decisiones independientes como alternativa a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault.

3) **Abordaje del objeto en su propio contexto:** para la recolección de los datos en el campo empírico, se procedió a establecer los criterios para la selección de los sujetos de estudio, dentro de ellos, se consideró auditores con más de diez (10) años de experiencia profesional en actividad de auditoría, fundamentando este lapso como un periodo de tiempo prudencial para garantizar historias de vida acorde con la experiencia profesional y conocimiento suficiente de acuerdo a la intencionalidad de la investigación.

Así mismo, para la selección de los auditores se aplicó un criterio de localización, tomando en cuenta que la base de las historias de vida empleada como técnica de investigación es la interacción del investigador con el investigado en su propio entorno, por lo cual, se realizaron entrevistas con profesionales que además de cumplir con el perfil de experiencia medida en años de actividad, su firma profesional estuviera ubicada en el estado Trujillo, Venezuela, considerando que esta ciudad era accesible para el investigador.

Para las historias de vida se aplicó un guion de preguntas orientadoras para el investigador, el cual fue diseñado a partir de las categorías iniciales obtenidas del análisis de contenido, que permitió el desarrollo de un diálogo auténtico y abierto entre el investigador y los auditores con los que se interactuó en el campo empírico, cuidando la existencia de condiciones para que los sujetos interactuantes, pudieran relatar la secuencia de experiencias pasadas y situaciones vividas, con respecto a las auditorías realizadas a lo largo de su trayectoria profesional.

4) **Respecto a los sujetos de estudio:** estos auditores se seleccionaron en función de la intencionalidad del estudio, participaron de manera voluntaria y se respetó tanto su identidad, como sus valores, percepciones, intereses, posturas y reflexiones expresadas, lo que generó la comprensión de la realidad objeto de estudio.

CAPÍTULO V

RELACIONES DE PODER INTERVINIENTES EN LA FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR

“la conceptualización no debería fundarse en una teoría del objeto: el objeto conceptualizado no es el criterio único de una buena conceptualización. Necesitamos conocer las condiciones históricas que motivan nuestra conceptualización. Necesitamos una conciencia histórica de nuestra circunstancia actual.”

Michel Foucault (1988)

Condiciones históricas del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

A lo largo de la presente investigación se ha venido razonando con base en los planteamientos de Foucault la necesidad de analizar las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, sustentado en los hallazgos del estudio al evidenciar una diversidad de poderes presentes en la actividad de auditoría, lo que permitió generar estrategias para la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder.

Los relatos de vida obtenidos de los auditores, develan condiciones históricas de un tipo de poder basado en el constreñimiento físico a través de la violencia, el cual se fundamentó en la aplicación de la coacción sobre el auditor, intentando que este direccionara su juicio profesional hacia la satisfacción de una necesidad de terceros, atacando así la independencia requerida en la función de la

auditoría, tal hallazgo se encuentra en las afirmaciones realizadas por el Auditor 2, quien expresó lo siguiente

[V]oy a contar una anécdota que viví en una auditoría que hice en una caja de ahorro, cuando la hice por primera vez se consiguió un déficit bastante elevado en lo que era el patrimonio producto de unos malos manejos, unos desfalcos que habían allí, entonces recibí varias llamadas inclusive de tonos amenazantes diciendo que fuera flexible con el informe y bueno no te voy negar que me sentí un poco consternado porque ya a uno lo llaman para tratar de amedrentarlo pues es delicado.

Esta condición evidenciada como fuente de poder coactivo extraído del relato del Auditor 2, sustenta la conceptualización de dominación propuesta originariamente por Platón (427a.c – 347a.c) y Aristóteles (384a.c – 322a.c.) citados por Molina (2007), quienes postularon que el ejercicio de la opresión se cristalizaba en la coacción ejercida sobre un sujeto, adicionalmente, caracterizado por el miedo a la afectación de la integridad física del individuo.

Estos mismos planteamientos, fueron propuesto por Maquiavelo (1999) y Hobbes (1651) como aspecto fundamental del poder, cuya traducción para la actividad del auditor, representa una renuncia a la libertad y la independencia requerida de este profesional, que visto desde la perspectiva del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) se presenta como una amenaza por intimidación, sobre el cual el auditor debe aplicar un conjunto de salvaguardas para librarse de ella.

De ahí, que la coacción ejercida sobre el auditor se fortaleció en la opresión del individuo, así como, en su afectación física, evidenciando un relacionamiento de dominio que no fue influyente en la formación del juicio profesional, dado que el sujeto al recuperar su libertad logró aplicar estrategias que le permitieron

apartarse de esa condición coactiva. Todo esto de conformidad con el relato del Auditor 2, quien más adelante expresó “fui más astuto que ellos porque querían conversar conmigo en otro lado, pero les dije que vinieran a conversar conmigo en la policía”.

Esta misma fuente de poder coactivo es reconocido por el Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) en el cual se le da trato a esta dominación como una forma de intimidación, reconociendo así, la exposición que tiene el auditor en su actividad profesional ante condiciones de esta índole, y ante esta, el referido texto normativo establece como condición liberadora la recomendación de abandonar el encargo de aseguramiento.

Históricamente el poder coactivo impuesto sobre la actividad profesional del auditor, no afectó de una manera directa la formación de su juicio profesional pues el individuo en uso de su astucia personal aplicó salvaguardas que le permitieron alejarse de esta situación de poder forzoso, sin embargo, representó una influencia indirecta, al sumar elementos esenciales que fundamentaron la experiencia profesional y en lo sucesivo contribuyó a disminuir la exposición del sujeto ante hechos similares.

Por otra parte, en los hallazgos de investigación prevaleció una forma de dominación fortalecida en la interpretación de las apreciaciones de Santo Tomas de Aquino (1224 – 1274) citado por Dri (1999), en concordancia con lo señalado por Kant (1978), quienes definieron la relación de opresión como una fuerza de poder establecida sobre el individuo a través de reglas enfocadas en el bien común, y en los argumentos de Hobbes (1651), quien planteó que las fuerzas de dominación se

establecen en la sociedad como consecuencia de la condición del hombre en la sociedad.

Evidencia de estos argumentos se encontraron en las afirmaciones realizadas por distintos auditores, quienes en su relato explicaron que sus auditorías los códigos de ética han representado el pilar fundamental para el ejercicio profesional del auditor, tal como lo señaló el Auditor 5, al argumentar lo siguiente:

[L]a parte primordial y esencial de toda auditoría es la ética, como será que las normas de auditoría nuestras en el ejercicio profesional ya adoptadas a las normas internacionales, no se habían podido adoptar plenamente aquí en Venezuela porque no se había elaborado el código de ética ni se había rediseñado o adecuado el código de ética de la Federación Internacional de Contadores.

Desde la óptica del Auditor 5, el código de ética representa una base en la pirámide normativa del ejercicio del auditor, de tal modo, que este sustenta la formación de su juicio profesional. Este señalamiento también fue expresado por el Auditor 1 quien opinó que “la norma me afecta mi juicio profesional porque yo debo ajustarme en el conocimiento que tenga de la norma”.

Significa entonces, que tanto la normativa como el código de ética históricamente han representado desde los postulados de Foucault (1988) fuentes de poder de gobernanza sobre la actividad profesional del auditor, la cual tiene incidencia directa en la formación de su decisión racional, al respecto, el Auditor 4 señaló que en su juicio:

[S]e emiten opiniones con mucha responsabilidad y con mucha ética, sin excesos, sin que hayan digamos opiniones que vayan a ofender o a salirse de los parámetros que están establecidos por la ética de uno mismo y también por las normas que rigen la actividad del auditor.

Los auditores referenciados justifican la aplicación de normas y códigos de ética en la actividad profesional de auditoría, de tal modo, que a su criterio la formación del juicio profesional es un asunto de argumentación normativa con base en los preceptos éticos establecidos por el código de ética aplicable a la profesión, cuyos lineamientos esgrimen los riesgos presentes en la función de revisión y los traduce en salvaguardas.

El planteamiento anterior es corroborado por el Auditor 5, quien expresó que en la auditoría “el riesgo siempre está latente, el riesgo es algo que uno siempre va a encontrar, el código de ética define esto muchas veces como amenazas”, en otras palabras, los preceptos éticos establecidos sobre la profesión consideran los riesgos a los cuales el profesional está sometido en la sociedad.

Por su parte, el Auditor 3 indica que el comportamiento del auditor y la formación de su juicio profesional se fundamenta “siempre en los principios éticos por delante de todo, y los derechos de uno y los deberes de los demás”, de esta manera, el juicio del contable se expone a un relacionamiento de poder que de acuerdo a los postulados de Hobbes (1651) atiende a las necesidades del sujeto en sociedad, y es está quien estructuralmente define a través de leyes la delimitación entre los derechos de unos y los deberes de los otros.

En efecto, este conjunto de derechos y deberes influyentes en la formación del juicio profesional del auditor, han representado desde una perspectiva histórica una relación de dominación, que Kelsen (1988) en su oportunidad definió como un conjunto de postulados doctrinales establecidos por el Estado o las instituciones, que hacen que el sujeto se comporte de una manera u otra en la

sociedad, los cuales son diseñados como ordenamiento jurídico o normativo desde la óptica del deber y del ser del hombre en la sociedad.

En otras palabras, el ordenamiento regulador desarrollado a través de la normativa internacional propuesta sobre la actividad del auditor fundamenta por una parte, una fuente de poder que visto desde la perspectiva de Kelsen (1988) se sustenta en el direccionamiento del hombre en la sociedad a través de postulados conductistas; y por la otra, un efecto de gobernanza argumentado en los postulados de Foucault (1988), a partir de técnicas totalizantes de dominación cuya esencia se fortalece en el adoctrinamiento de manera global con clara incidencia en la individualidad del sujeto.

El ordenamiento jurídico indiscutiblemente ha sido considerado por los auditores como una fuente de poder ejercido sobre la formación de su juicio profesional, sin embargo, el Estado al establecer regulaciones imperiosas hace que el sujeto reconozca en ella una estrategia de confrontación contra las influencias que puedan ejercerse desde entorno, por ejemplo, el caso narrado por el Auditor 5 el cual expresó lo siguiente:

[E]n una oportunidad yo hice una auditoría a unos estados financieros tres años para un cliente (...) ¿qué paso? que el cliente llevó el trabajo al banco, y en el banco le dijeron mire no le van a aprobar el crédito, ¿por qué?, porque tiene pérdida en el primer año entonces vaya a donde el Contador Público para que le coloque que tuvo utilidad vaya que ellos saben hacer eso.

El relato del Auditor 5, evidencia la presencia del ejercicio de una influencia, la cual se proponía direccionar la formación del juicio profesional hacia la satisfacción de fines específicos, incitándolo a incumplir entre otros, el principio de objetividad requerido por el Manual del Código de Ética para Profesionales de

la Contabilidad (IESBA, 2014), este a vez, está estrechamente vinculado con lo señalado por el mismo código de ético al referirse a las amenazas por incentivos recibidos, de hecho, esta relación de dominación ejercida sobre el sujeto se contrapone al cumplimiento ético y este en su actuar lo confronta con el acatamiento legal, tal como lo señala el Auditor 5, cuando más adelante sobre este punto expresó

[S]i yo lo sé hacer, pero no lo debo hacer éticamente, no lo debo hacer y no lo puedo hacer, porque yo no puedo cambiar lo que es del SENIAT, hay una norma que ya se cumplió, que está establecida y se sigue cumpliendo

Entonces, el Auditor 5 reconoció en la Ley una estrategia de confrontación que le permitió alejarse de la influencia indebida de terceros que puedan comprometer la formación de su juicio profesional y que exige la expresión de una opinión sobre los estados financieros preparados con anticipación.

En otras palabras, el relato del Auditor 5 permitió distinguir condiciones históricas del poder ejercido sobre la formación de su juicio profesional, los cuales contradicen parte de los argumentos de Hobbes (1651), quien en sus postulados estableció que el poder surge adicionalmente por la condición humana del sujeto, definiéndolo como una situación innata que despierta como resultado de su propia humanización.

Desde los hallazgos de la investigación, puede afirmarse que en el caso de la narrativa del Auditor 5, el poder ejercido sobre la formación de su juicio profesional trasciende una necesidad de dominación innata, puesto que surgió en el ámbito del requerimiento de un perfil económico que debía cumplir la empresa

para poder ser benefactora de un crédito bancario, lo cual atentó contra el profesionalismo y el progreso personal.

No obstante, la afectación social que ha desplegado el entorno sobre la formación del juicio profesional del auditor va más allá de las barreras de la coacción impulsada por una dominación física, la coerción y la gobernanza ejercida por el conjunto de leyes y normativas. En otras palabras, la decisión racional ha sido sometida a relaciones de poder que dejan a un lado el acatamiento legal y normativo visto como una imposición, evidenciando una obediencia voluntaria de las directrices de control e integración social sin distinguir que esta posee influencia directa sobre el juicio profesional en el caso de la auditoría.

En este sentido, el Auditor 6 expresó que “en la actualidad tenemos un compendio de normas muy sólido, con una cantidad de información que permite al auditor ponerlas en práctica(...) para realizar una auditoría”. Estas afirmaciones descubren un orden de sumisión que el sujeto no reconoce como afectación sobre la formación de su juicio, es decir, la normativa comienza a establecer una subjetividad social sobre el auditor profesional, imponiendo directrices y restricciones emanadas de un órgano regulador.

Es el Auditor 6 quien sustentó tal afirmación cuando al ser abordado con la pregunta ¿ha considerado la posibilidad que la norma ejerce un poder sobre usted y lo conduce hacia un campo donde una institución quiere que usted se dirija?; señaló: “yo considero de alguna manera que esa normativa no es rígida, sino que esa normativa de acuerdo a las circunstancias te permite a ti amoldar, pero siempre teniendo unos lineamientos, unas guías”.

El relato del Auditor 6 evidencia que la normativa profesional contiene lineamientos y guías, pero no identifica una afectación hacia su decisión, lo cual sitúa el juicio profesional del auditor en un contexto de poder, que desde la perspectiva de Kelsen (1988) es ejercido por un conjunto de directrices emanadas por estructuras sociales que buscan conducir el comportamiento del hombre en la sociedad.

De esta manera, los lineamientos, guías y directrices, establecidos en la normativa profesional emergen como una relación de poder ejercida por el Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), órgano emisor de estándares internacionales centrados en atender al interés público y la contribución a los mercados y economías globales, cuyos fundamentos son aplicables a la actividad profesional del auditor, y promueven una relación de obediencia y conducción tal como lo señala el relato de los auditores entrevistados.

Pero, las condiciones históricas que han promovido la formación del juicio profesional del auditor, han evidenciado un conjunto de relaciones de poder que van más allá de los modelos legales e institucionales establecidos por el Estado y los órganos reguladores, abarcan escenarios y situaciones sociales que han motivado hechos adicionales intervinientes en la decisión racional del auditor.

Dentro de ellos, destacan: las motivaciones externas ejercidas por agentes influyentes, los rasgos característicos de la propia personalidad, competencias adquiridas a partir de la promoción durante la capacitación profesional, los aspectos éticos y morales impulsados por la cultura y la sociedad, las

oportunidades ofrecidas por el entorno y las condiciones sociales, las creencias religiosas, las perspectivas políticas y culturales, entre otras.

El relato de los auditores entrevistados, expone vivencias que dan cabida a una relación de poder que surge de la preparación académica exigida por la normativa profesional para realizar el trabajo, y busca contribuir en la formación de nuevos profesionales. De esta manera, los auditores han intercambiado posiciones de poder, convirtiéndose de sujetos dominados por el conjunto de postulados, doctrinas y procedimientos conductuales incentivados por sus docentes durante su preparación académica; a individuos dominantes, al ejercer acciones de capacitación con otros sujetos una vez han alcanzado un nivel adecuado de conocimiento y experiencia que le facilita la función docente.

Específicamente, el Auditor 1 articuló; “hoy día las personas que contribuyeron en mi formación son las que vienen a mí a pedirme asesoría porque fui yo quien aprendí a manejar los programas como se manejan”, esta afirmación devela una condición histórica que motiva una relación de dominación caracterizada por una versatilidad en el ejercicio del poder, el dominado se convierte en dominante conforme se adapta a los cambios del entorno, y promueve elementos distintivos a los aprendidos en su proceso de subjetividad.

Por su parte, el Auditor 2 argumentó que “los profesionales que se gradúan que hacen pasantías en otras áreas vienen para que yo los prepare y eso, siempre estoy en constante ofrecimiento del conocimiento y expansión del conocimiento”, quiere decir, que cuando los auditores alcanzan cierto nivel de aprendizaje y experiencia desarrollan una vocación de servicio y profesionalismo que les permite contribuir con la capacitación de la generación de relevo, o el

afianzamiento de la actividad de colegas auditores, lo cual optimiza la formación de la decisión racional.

El Auditor 4 opinó que “las figuras profesoras te dejan una imagen de éxito, de retos, de determinación y tú luego vas por el mismo camino”, en otras palabras, desde la óptica del auditor, el desarrollo de su juicio profesional está influenciado por la percepción que haya tenido de los docentes, en su proceso de formación y aprendizaje.

En consecuencia, el poder subjetivo ejercido por las figuras docentes y de preparación sobre la decisión racional del auditor desde una óptica evolutiva ha atendido a lo planteado por Nietzsche (1980), cuando expresa que este es el resultado de un deseo individual, pero a su vez se distancia de los planteamientos del mismo, tomando en cuenta que no despierta de la naturaleza humana del sujeto, sino que atiende a una condición social impulsada por una motivación externa ejercida por otro sujeto.

En relación a lo antes mencionado, el Auditor 2 expresó que dentro de las motivaciones que tuvo para formarse en el área de auditoría estuvo la presencia de un líder que lo impulsó en su estudio y capacitación profesional, así mismo, el referido auditor señaló: “siempre lo admire mucho, es una persona muy inteligente, es una persona muy preparada, es muy buen amigo”.

Interpretando lo expuesto por el Auditor 2, se puede inferir que la presencia de un líder motivacional en la vida de un profesional impulsó su juicio hacia actividades específicas, bien por determinación y consecuencia, o por impulso y motivación propia. En este mismo sentido, el Auditor 3 expresó

Una inclinación fue mi esposo, porque él me dijo que estudiara contaduría que eso era mejor, que tenía más campo de trabajo, que

podía no tener jefe y trabajar cuando yo quisiera y tener ingresos de acuerdo a la cantidad de tiempo que yo le dedicara, por eso también estudie eso.

De este modo, la formación del juicio profesional del auditor, puede verse influenciado por líderes motivacionales (sujetos dominantes) que conducen hacia la ejecución de ciertas actividades (sujetos dominados), o por personas orientadoras, que desde la descripción de condiciones específicas despiertan en el auditor la necesidad de crearse situaciones particulares que le permitan el logro de sus objetivos personales.

Al mismo tiempo, el relato del Auditor 4, al ser abordado sobre la influencia que ha tenido del entorno sobre la formación de su juicio profesional respondió:

[V]ale la pena la influencia, porque al final tú también vas dando a los demás, lo referente que tú has sido, que puedas ser para los demás y todo eso ha traído muchos beneficios más que te detractores.

Los argumentos que anteceden, develan un conjunto de relaciones de poder, las cuales pueden interpretarse desde la óptica de Foucault (1988), como un entramado de acciones producidas por los relacionamientos entre dos o más individuos, donde el sujeto dominante tiene la posibilidad de conducir la conducta del otro (sujeto dominado), y hacer que este en uso de su libertad impulse su actuar hacia las actividades específicamente promovidas.

En otras palabras, la presencia de líderes motivacionales o personas orientadoras históricamente han ejercido un orden de subjetividad en la formación del juicio profesional del auditor, de tal modo, que la identificación de características puntuales en un sujeto puede impulsar la decisión racional hacia campos específicos, dentro de las cuales destacan: la preparación académica

(exteriorizada por los Auditores 1 y 2 respectivamente), inteligencia, dedicación, admiración y amistad (Auditor 2), capacidad de influir en los otros (Auditor 4), reconocimiento de surgimiento económico (Auditor 3), e independencia (Auditor 4).

No obstante, las anteriores no han sido las únicas condiciones históricas que han dado apertura a las relaciones de poder evidenciadas en los relatos de los entrevistados, se puede citar lo expuesto por el Auditor 1 quien permitió descubrir un orden de subjetividad, cuando expresó que la principal motivación que tuvo para estudiar la profesión contable fue una condición moral ejercida sobre su actuar, es decir, evidenció que frente a su juicio las motivaciones morales impulsadas por el entorno pueden hacer que este cambie de percepción de un momento a otro, lo cual indiscutiblemente ha influenciado sobre su decisión.

De la misma manera, el relato del Auditor 1 deja ver que las relaciones de subjetividad que ejercen poder sobre la formación de su juicio profesional no requieren principalmente el impulso de un líder, sino que las condiciones dadas en sociedad pueden direccionar su actuar y someter su juicio a diversos factores, esta evidencia se obtiene de la respuesta obtenida del Auditor 1, cuando se le abordó con la siguiente interrogante *“Entonces ¿quiere decir que de una forma u otra existió un líder allí que lo motivó a estudiar esta carrera?”*, a lo que este respondió

Más que un líder una situación porque yo no me involucre con la persona, ósea esa persona no surtió efecto en mí sino la situación como tal... me inspiró la situación como tal, para mí me marcó y es lo que hasta ahora yo siempre lo he dicho yo estudie contabilidad, discúlpame la expresión, pero estudie contabilidad por una molestia.

Desde la perspectiva descrita, las condiciones históricas del auditor que han ejercido influencia sobre su juicio profesional demuestran la necesidad de una

nueva conceptualización del poder a fin de generar estrategias para la formación de su juicio profesional, el cual desde la perspectiva de Foucault (1988) debe fundamentarse en un entramado de situaciones sociales que de una manera u otra afectan la conducta del sujeto en sociedad, o hacen que este forme su percepción característica, impulsado por los hechos que motivan acciones particulares e individuales.

Esta forma de poder es develada en el relato de los auditores entrevistados. En la matriz de hallazgos que sigue, se exponen de manera resumida las condiciones históricas que han motivado a los profesionales entrevistados a formar sus juicios enmarcados en su formación profesional.

Matriz 8.

Condiciones históricas del poder interviniente en la formación del juicio profesional.

<i>Identificación del auditor</i>	<i>Condiciones históricas que referencia</i>
Auditor 1	Un impulso personal derivado de la administración de negocios familiares, al verse expuesto a una situación conflictiva donde su moral estaba en entre dicho despertó la necesidad de indagar sobre la contabilidad para de esta manera salvar su responsabilidad sobre los hallazgos mostrados por el contador ante la junta directiva de la empresa, que en su caso estaba integrado por su padre y sus hermanos.
Auditor 2	Continuar el mismo eje de formación iniciado en el bachillerato , estudió bachillerato mercantil, mención contabilidad, que lo condujo a realizar pasantías técnicas que le permitieron conocer la contabilidad desde una perspectiva práctica.
Auditor 3	Su inclinación por el análisis numérico despertada en la administración de un pequeño negocio familiar. Así mismo, al casarse, su esposo le ofreció una caracterización de lo que era la profesión contable , lo que le permitió definir con claridad su

	objetivo profesional.
Auditor 4	La administración de un negocio familiar , así como la oportunidad de estudio que ofrecía la universidad para ese entonces era Contaduría Pública.
Auditor 5	Impulso social , ya que la carrera que le permitía trabajar y estudiar era la Contaduría Pública, puesto que esta era la única profesión que dictaba la Universidad de Oriente de noche.
Auditor 6	Facilidad para el estudio en el mismo estado donde residía, adicionalmente la influencia de un docente universitario quien lo impulso a formarse en la Contaduría Pública luego de su formación en la Licenciatura en Administración.
Auditor 7	Su hermana , le indicó que la profesión contable era una de las profesiones visionarias para el futuro, con un amplio campo profesional que le permitiría el desarrollo de una manera más rápida de acuerdo a su propia aplicación.

Fuente: Valderrama (2019), a partir del relato de vida de los auditores entrevistados.

Dados los hallazgos de la investigación expuestos en la matriz anterior, los auditores entrevistados develaron en su relato un conjunto de condiciones históricas que al ser analizadas con base en los planteamientos de Foucault (1988) han fundamentado relaciones de poder sobre la formación de su juicio profesional, por lo cual han ejercido influencia sobre este de una manera sutil.

Sobre la base de estos razonamientos, el auditor ha estado históricamente sometido a innumerables condiciones que han despertado en su individualidad la necesidad de ser conducido en su actividad profesional y han promovido en este una subjetividad social que lo incita a actuar de maneras determinadas, siendo la principal afectación el acatamiento voluntario de las directrices normativas desde una perspectiva profesional.

Dentro de las condiciones históricas evidenciadas en el relato de los auditores entrevistados destacan: la exposición a situaciones de constreñimiento físico y los niveles de riesgo de afectación individual a los que ha sido sometido, lo cual ha generado un poder coactivo fundamentado en promover una opinión en atención a intereses particulares; así mismo, el sometimiento individual para dar respuesta a casos específicos establecidos en la normativa, dando cabida a un poder coercitivo impulsado por las directrices profesionales; finalmente, la presencia de líderes, factores motivacionales o condiciones sociales o morales han emergido conductas personales inclinadas hacia una afectación desde una perspectiva subjetiva.

De este modo, las condiciones históricas que motivan los relacionamientos de poder ejercidos sobre la formación del juicio profesional del auditor atienden a los planteamientos de Foucault (1988) porque “ponen en juego las relaciones entre individuos” (p. 12), la cual tiene sus bases en la subjetividad social desarrollada a través de la vivencia del sujeto. En la siguiente figura se presenta de manera esquemática las principales fuentes del poder emergente de las condiciones históricas analizadas en el ejercicio profesional del auditor, identificando su afectación en la formación de su juicio desde la interpretación de los hallazgos.

En la figura 4 se presenta de manera estratificada los distintas fuerzas dominantes develadas en el relato de los auditores entrevistados; particularmente el Auditor 2, permitió la identificación de un Poder coactivo, caracterizado por la imposición de restricciones, y la atención de deseos individuales, opuesto a la libertad del auditor en su trabajo profesional. Así mismo, los auditores 3, 4, 5 y 6 en su relato de vida develaron estrategias de dominación derivadas de un Poder

coercitivo y de gobernanza, caracterizado por su contextualización de derechos y deberes en la profesión, presentado a partir de un conjunto de códigos, normas, leyes y reglamentos que buscan controlar al hombre en la sociedad.

Finalmente, la referida figura identifica la presencia de un Poder subjetivo el cual es caracterizado en el relato de la totalidad de los auditores entrevistados, en él se puede decir que deriva de interrelaciones sociales y personales del sujeto, se ejerce a partir de influencias y el acatamiento voluntario, se ejerce a través del liderazgo motivacional, siendo su centro de acción la libertad individual del profesional contable, quien en medio de su condición de autonomía asume su intervención como modo de dominación sutil y particular.

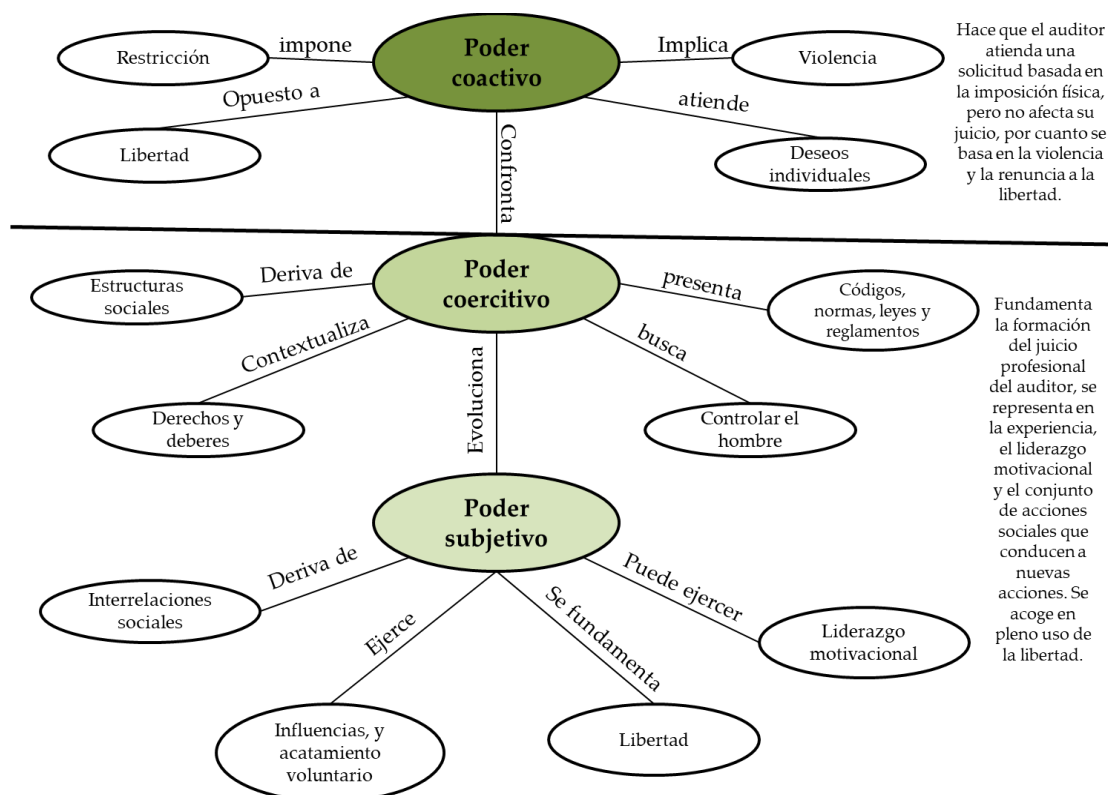


Figura 4. Fuentes del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor desde el análisis de las condiciones históricas del sujeto.

Fuente: Valderrama (2019), a partir de los hallazgos de la investigación.

En la figura anterior se muestra de manera resumida la interpretación de la afectación que tiene la formación del juicio profesional del auditor desde la evidencia ofrecida por los hallazgos de la investigación, lo que permitió develar que la decisión racional del auditor como sujeto profesional se expone a tres fuentes de poder:

- 1) **Coactivo:** fundamentado en la restricción establecida sobre el sujeto a través del sometimiento físico y la violación de la libertad individual, se asienta en la violencia que obliga a comportarse o actuar de diferentes modos, no afecta de manera directa la formación del juicio del auditor, por cuanto aun cuando el sujeto pueda comportarse de la manera estimulada no implica la renuncia a su propia percepción.
- 2) **Coercitivo:** impone restricciones a través de la norma, la ley y las regulaciones, las cuales pueden ser emanadas del Estado y las instituciones, evidencia una evolución hacia la subjetividad tomando en cuenta que el auditor acepta su cumplimiento y se somete a directrices sin cuestionar sus fundamentos y condiciones, trasciende la soberanía de la imposición y en ocasiones se ubica en el plano del deseo personal, de tal modo, que el profesional anhela la presencia de normas en su actividad.
- 3) **Subjetivo:** demarca el comportamiento del profesional, influencia su percepción, influye en su actuar y evidencia una clara afectación de la formación del juicio del contable, está representado en acciones provenientes de la interacción y el comportamiento social del auditor, su aceptación es asimilada como una afectación positiva desde el discernimiento del profesional.

Dado el conjunto de condiciones históricas del sujeto extraídas del relato de vida de los auditores entrevistados, podría afirmarse que el poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor tiene sus fundamentos en el criterio desarrollado por el contador, quien sobre la base de su vivencia ha buscado la liberación del sometimiento físico, reconociendo en la normativa profesional un medio de liberación y de resguardo personal.

De la misma manera, las condiciones históricas analizadas han promovido en el auditor un pensamiento centrado en admitir que la norma es objetiva, dinámica y justa de acuerdo a la intencionalidad de su actividad profesional, así mismo, que ofrece salidas a conflictos potenciales en cuanto a la fundamentación de su labor. Las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, surgen como respuesta a motivaciones externas y liderazgos presentes en la vivencia del auditor.

Finalmente, las vivencias estudiadas denotan una convicción del auditor hacia la necesidad de ser conducido, reconoce en la dirección oportunidades de progreso, desarrollo y adecuación profesional, lo cual hace que los relacionamientos de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor sean subjetivos, surgidos a partir de la incitación realizada a través de la coacción y la evolución de la coerción ejercida a través de interpretación de la doctrina de la normativa profesional.

Formas de resistencia a las relaciones de poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

Analizar las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, ha representado un reto profesional para el investigador,

por cuanto históricamente se ha pensado en el poder como modelos legales o formas institucionales, pero esta, no es la única relación de poder influyente en la formación del juicio profesional del auditor, tal afirmación se sustenta en la evidencia obtenida de los hallazgos de investigación y las condiciones históricas del sujeto analizadas con anterioridad, las cuales develan un orden de dominación ejercido sobre el juicio desde dos perspectivas clave: coerción y subjetividad.

De este modo, analizar el poder a través de la forma en que este influye en la formación del juicio profesional del auditor despertó en el investigador la necesidad de revisar las condiciones históricas que motivan el raciocinio actual, considerando; por una parte, los planteamientos de Foucault (1988) que se han venido razonando, y por otra, que los auditores en el ejercicio profesional reconocen la afectación de su juicio por factores externos en algunos casos, y en otros, niegan tal influencia, lo que impuso una complejidad en la interpretación del orden de dominación ejercido sobre la decisión racional del auditor.

Tal complejidad, refuta la proposición de analizar el poder a través de su propia racionalidad interna, impulsando la interpretación del orden de sumisión, sujeción y subjetividad al campo de la resistencia, estudiando las relaciones de poder desde las estrategias antagónicas desarrolladas por los auditores para confrontarlas.

En efecto, el análisis de las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor ha fomentado la identificación de las estrategias antagónicas desarrolladas por el profesional, considerando en primer término los planteamientos de Foucault (1988); y en segundo, que las bases sobre

las cuales se sustentan los relacionamientos estudiados se fundamentan en la libertad y la voluntad del sujeto.

Dentro de este conjunto de relacionamientos antagónicos al poder evidenciado en los relatos de los auditores entrevistados, pueden encontrarse resistencias al poder coactivo ejercido sobre la actividad profesional del auditor, la cual tienen sus bases en el impulso del constreñimiento físico y la represión, opuesto a esto se encuentra el uso de la libertad individual. Desde la perspectiva del Auditor 2 se fundamenta en la confrontación de la imposición con la ética del sujeto, la norma y el cumplimiento de la Ley.

En otras palabras, el ejercicio de un orden de dominación forzosa despierta en el sujeto la necesidad de establecer barreras para evitar su afectación física, la cual se ubica en el ámbito de la libertad y se ampara en el ejercicio del acatamiento normativo y legislativo.

Esta forma de poder analizado desde los planteamientos de Platón (427a.c – 347a.c) y Aristóteles (384a.c – 322a.c.) citados por Molina (2007), se fundamenta en una violación de la autonomía del sujeto y lo convierte en un agente reprimido, lo cual podría en ocasiones impulsar el dictamen del auditor hacia la opinión esperada, sin influir en la percepción que tenga el contable sobre los hechos o la evidencia obtenida. Al respecto, el Auditor 2 argumenta lo siguiente

[L]o que querían las personas era que yo no colocara que había un hueco allí, entonces te quiero dar a entender que aun cuando haya un factor fuerte pues que prácticamente una amenaza hacia la vida de uno y a la familia, principalmente es la ética, la profesionalidad.

El relato que antecede sustenta que el poder coactivo ejercido sobre la actividad de auditoría no afecta la formación del juicio profesional del auditor de

una manera directa, para Foucault (1988) es promovido por “una relación de violencia que actúa sobre un cuerpo o sobre cosas: fuerza, somete, quiebra, destruye: cierra la puerta a toda posibilidad” (p.14), siendo así, el auditor en uso de su libertad aplica estrategias liberadoras que lo impulsan a resguardarse en campos legislativos y estructuras sociales que le permiten hacer uso de su percepción individual.

Foucault (1988), argumenta que “el ejercicio del poder no es una violencia a veces oculta” (p.15), por tanto, la coacción ejercida sobre el auditor por ser una actividad de violación y constreñimiento no representa un relacionamiento de poder propiamente dicho, desde los planteamientos del referido autor. Sin embargo, podría afirmarse que contribuye a la experiencia profesional, trayendo como consecuencia que el auditor en futuras ocasiones se exponga en menor medida a tales condiciones de intromisión a la voluntad, la cual, intenta conducir su actividad hacia la satisfacción de objetivos pre establecidos, alejando la expresión de una opinión propia, para ubicarse en el plano de la atención del interés particular de externos.

Otra forma de resistencia evidenciada en el relato de los entrevistados surge como consecuencia del poder acreditado en la influencia de los códigos éticos, la normativa y las leyes sobre la formación del juicio profesional del auditor, cuya estrategia antagónica se ubica en el campo de la liberación; del adoctrinamiento normativo y el direccionamiento de la actuación del sujeto profesional en la sociedad, los hallazgos de la investigación develan un orden de sujeción del auditor frente a los preceptos normativos, el Auditor 6 al respecto enunció

[E]n la medida en que tu conozcas o manejes el sustento normativo eso te va permitir evaluar exactamente o ir a buscar los aspectos

fundamentales en cada situación que se te presente en el desarrollo de la auditoría y si tú estás haciendo lo correcto, o sea aplicando las técnicas correctas, aplicando las pruebas correctas todo eso te va permitir obtener unos resultados u obtener unas evidencias que te van a servir como apoyo para emitir el juicio sobre lo más objetivo posible.

Con base en estas afirmaciones, subyace la interrogante ¿qué sucede cuando en la actividad de auditoría el profesional no cuenta con preceptos normativos que establezcan técnicas y políticas conductistas?, la respuesta a tal inquietud desde la óptica normativa sería la aplicación del juicio profesional de manera razonable.

Ahora bien, desde la perspectiva del auditor la respuesta podría parecer irónica y a la vez contradictoria, pues con base en sus afirmaciones la ausencia de normas profesionales en su actividad representa un campo aislado de técnicas y políticas, posicionándose así, en una condición de desequilibrio metodológico, al manifestar intrínsecamente en su relato que su capacitación profesional puede ser insuficiente para dirigir una actividad de auditoría en desapego de políticas y directrices estructurales.

Al respecto, el Auditor 6 expresa que frente a la imposición normativa “nosotros debemos ponernos artistas diría yo, hay que tener creatividad y siempre tener presente de que todo no se ha dicho”, es decir, frente a la libertad del sujeto de acatar los preceptos normativos, el auditor entrevistado sostiene que aun cuando la normativa puede ser conductista, se pueden aplicar estrategias que le permitan al contable fundamentar un criterio particular para casos específicos, y frente a ello la creatividad, innovación, análisis, percepción forman parte de las estrategias que deberán ser aplicadas.

Por su parte, el Auditor 4 en lo referente al poder emanado de los códigos éticos sobre la formación del juicio profesional señaló “me siento identificado

sobre todo con la parte de la ética, ahí es donde uno tiene que ser responsable con el cliente”, evidenciando la fundamentación de su responsabilidad en los preceptos éticos establecidos sobre su profesión; en otras palabras, el relato del Auditor 4 alude que su comportamiento se ajusta a lo establecido sobre la profesión contable y atiende a las exigencias profesionales impuestas sobre su actividad.

El relato de los auditores entrevistados, consensuó que, durante el ejercicio profesional se han encontrado con agentes externos que han querido promover comportamientos deshonestos atacando puntualmente la ética profesional, para impulsar: maquillajes de estados financieros (Auditor 5), revelación inadecuada de hallazgos (Auditores 1,2 y 7), así como, para afectar la opinión profesional (Auditores 5 y 6).

A razón de esto, la relación de poder ejercida por el código de ética representa un orden de dominación profesional que promueve el comportamiento contable enmarcado en una doctrina fundamentada en reglas y condiciones de actuaciones sociales, autodefinida como principios con una marcada ideología hacia la atención de los mercados, olvidándose fuertemente de la posición del sujeto contador.

De esta manera, el poder analizado desde el antagonismo de la ética atiende los preceptos señalados por Kant (1978) quien argumenta que la condición de poder deriva de una necesidad institucional de dirigir la conducta del hombre en la sociedad, de tal modo, que se han establecidos códigos éticos fundamentados en dirigir el comportamiento profesional del sujeto para garantizar un fin determinado.

Referenciando en esta parte a Foucault (1988) podría afirmarse que las relaciones de poder analizadas como relacionamientos de dominación se sustentan en el postulado que “el ejercicio del poder consiste en "conducir conductas" y en arreglar las probabilidades” (p.15), de este modo, el objetivo del direccionamiento del hombre detallado por el código de ética de la profesión contable, denota un orden de sumisión cuyo punto específico de aplicación radica en el adoctrinamiento del ejercicio del sujeto profesional.

Otra fuente de confrontación y lucha que emerge en la afectación de la formación del juicio profesional del auditor está representado en el marco legislativo, de tal modo que el campo de la ilegalidad evidencia una estrategia antagónica que necesariamente debe ser analizada en el campo de la dominación profesional. Al respecto, el Auditor 2 expresó que “su juicio profesional se desarrolla en un marco de cumplimiento legal”, es decir, el conjunto de doctrinas sociales desde la perspectiva reglamentaria ejerce influencia sobre la formación de su juicio, impulsándolo a acatar determinadas directrices y contextualizando su labor profesional.

La ilegalidad como estrategia antagónica, permite determinar los diferentes puntos de aplicación de la ley en la formación del juicio profesional del auditor, a razón de esto, podría afirmarse que ésta contextualiza la actividad del auditor, caracterizando según los informantes: el entorno económico de la entidad, sus obligaciones laborales y operacionales (Auditores 1, 2 y 4); aspectos a considerar para evaluar el fraude (Auditores 1 y 7); además de las particularidades tributarias aplicables a la entidad (Auditores 1, 4 y 6).

De ahí, que la fundamentación legal y el adoctrinamiento profesional, desde el campo de la ilegalidad son vistos como conductistas; tomando en consideración que demarcan la actividad de auditoría imponiendo restricciones, es decir, su establecimiento obedece a reglas estructurales que buscan que el sujeto se comporte de diferentes modos en la sociedad, lo cual desde la perspectiva de la auditoría se traduce en el señalamiento de la ruta de revisión; el Auditor 6, “a través de la doctrina tributaria la normativa instituye las operaciones, registros y revelaciones que deberán ser analizados para evaluar el respectivo abordaje tributario de la entidad”.

Adicionalmente, para el Auditor 1, las leyes enfocadas en el ámbito económico establecen los aspectos que deben ser considerados por el auditor para evaluar; cuándo la entidad puede estar incurso de fraudes económicos y financieros, lo cual afecta sin duda alguna la formación del juicio profesional al exteriorizar estos hechos como factores de importancia dentro de las revelaciones, las cuales de acuerdo a la NIA 200 (IAASB, 2016) deben realizarse en los estados financieros en su aplicación del marco de referencia, sea este de imagen fiel o de cumplimiento.

Al respecto, el Auditor 4 expresó “tú sabes muy bien que para emitir tu opinión tienes que ajustarte a lo que dice la norma”, es decir desde la perspectiva del auditor la formación de la opinión se basa en la contextualización de la ley a fin de incentivar su cumplimiento, así mismo, el referido auditor articuló que

[M]ientras más soportes con normas, con leyes, con investigaciones que hayas hecho de digamos en normativas legales que rigen la materia, mientras más avales eso que estas investigando y determinando pues más profesionalismo y más dependencia hay sobre todo en la calidad del trabajo y el desarrollo.

Significa entonces, que la aplicación de la ley en el contexto de la formación del juicio profesional del auditor promueve el raciocinio lógico requerido en la auditoría, esta forma de poder se fundamenta la vinculación voluntaria del auditor hacia los preceptos normativos, que visto desde el estructuralismo legislativo de acuerdo a Foucault (1988) evidencia un modo de acción singular, ni belicoso, ni jurídico, representado por el gobierno de la conducta y las decisiones del sujeto en la sociedad a través de la norma.

Desde la perspectiva de los hallazgos, el poder que emerge en la formación del juicio profesional del auditor atiende a lo señalado por Foucault (1988) quien enuncia que las afectaciones sociales del sujeto trascienden la soberanía de la coacción y la coerción, y se ubican en el plano de la subjetividad social, al respecto el Auditor 1, al ser abordado sobre los aspectos que lo motivaron a formarse en el campo de la contabilidad expresó

[Y]o llevaba negocios con mi familia, y hubo un contador que teníamos nosotros... que nos presentó una vez entre la asamblea de socios, que eran mis papas y mis hermanos... unos números en una hoja... indicó a la asamblea de socios que había una fuga, por supuesto eso me involucro directamente ante mi familia en una situación un poco molesta, eso me llevo a mí a aprender que fue lo que él hizo para yo demostrar que lo que estaba diciendo él no era del todo cierto y estudiando esa hoja que él hizo y analizando un poco me metí en los libros y revisé.

Para el Auditor 1, la condición de moralidad impulsó su actuación social, enfocándolo en el estudio de la contabilidad para librar su responsabilidad frente a su familia, es decir, la moral es un agente transformador de cambio en el desempeño del auditor, opuesto a ello, la inmoralidad se presenta como estrategia

antagónica de este orden de subjetividad impuesto sobre el profesionalismo del sujeto.

En consecuencia, estudiar el campo de la dominación moral, debe partir de la comprensión de lo que sucede en el ámbito de la inmoralidad, todo ello en atención a los planteamientos establecidos por Foucault (1988), que en el caso expuesto por el Auditor 1 permite evidenciar un sujeto que frente a la adversidad de ser acusado por hechos fraudulentos en una entidad (campo de dominación), es conducido a analizar los hallazgos, hechos y consecuencias que le permitan librar su responsabilidad frente a actividades fraudulentas (efectos del poder).

Siendo así, el acontecer empresarial de un negocio familiar impulsó la afectación del compromiso moral del sujeto con su familia, y frente a esto la revelación de condiciones vistas por el mismo como lejanas del acontecer real de la empresa lo condujeron hacia el estudio de la contabilidad como estrategia de confrontación a las acusaciones hechas, de tal modo, que la condición de señalamiento fraudulento hace que este direcciona su comportamiento hacia campos específicos lo cual desarrolla una actividad de poder vista desde los postulados de Foucault (1988) como “un conjunto de acciones que se inducen y se encuentran formando una sucesión” (p.12).

Paralelamente, las relaciones de poder analizadas en la formación del juicio profesional no se circunscriben únicamente a la conducción de la auditoría, también existen factores que marcan el ejercicio del auditor y establecen condiciones para la selección del equipo de trabajo, en concordancia con lo establecido en la NIA 220 (IAASB, 2016), al respecto el Auditor 4, expresó que en el proceso de selección del equipo “entran todos los elementos; preparación,

capacidad, nivel profesional que tenga esa persona, capacidad de trabajo, conocimiento y experiencia”.

Se evidencia entonces, que el juicio profesional aplicado a la hora de seleccionar el equipo de trabajo se ve condicionado por la capacitación profesional y la experiencia que tengan los posibles candidatos para la actividad de auditoría, lo que en el contexto del poder conduce a analizar lo que acontece en el campo de la inexperiencia del equipo de trabajo.

Por consiguiente, desde los planteamientos Foucaultianos del poder es preponderante preguntarse ¿cómo la decisión racional se contextualiza cuando en el proceso de selección del equipo se cuenta con personal que no posee la experiencia suficiente de acuerdo a los objetivos del trabajo?, la respuesta a tal inquietud la aportó el Auditor 4, quien expresó

[H]ay que saber con quién desarrollar una auditoría ya que todo depende de la auditoría misma que tú vayas a desarrollar, o sea el nivel la importancia, lo delicado, la relevancia que vaya a tener ante la opinión pública o ante un organismo, ante una investigación por otros entes, entonces si hay que rodearse de un buen equipo de trabajo en ese sentido.

Desde esta perspectiva, la fuerza de dominación ejercida a través de la experiencia, analizada desde su estrategia antagónica representa una clara incidencia para la formación del juicio profesional, tomando en cuenta el propio relato del Auditor 4, quien expresó que contar dentro del equipo de trabajo con una persona que posea la experiencia suficiente es primordial para,

[Q]ue las opiniones que se vayan a emitir no vayan a estar condicionadas o limitadas porque no se hizo el trabajo como era, no se cumplieron con las metas y no se determinó lo que se quería determinar porque hubo fallas, hubo debilidad en la ejecución del

trabajo, entonces ahí pierdes tiempo, pierdes capacidad, digamos de emitir juicios bien acertados y bien ajustados a las normas entonces si inciden y hay que tener mucho juicio ya de parte de uno al momento de seleccionar a ese personal.

Así pues, el referido hallazgo devela la causa del poder en torno a la experiencia profesional, es decir la fuente de dominación radica en las prácticas históricas que tenga el auditor, cuyos fundamentos permitirán la realización de una auditoría subsecuente, de esta manera la experiencia integra la pirámide formativa del juicio, lo que Foucault (1988) identificó como “una forma de poder que subyuga y somete” (p. 7), en otras palabras, es un relacionamiento de dominación analítico influyente en la apreciación que pueda tener el auditor sobre su equipo, para poder calificarlo como competente a fin de formar parte del trabajo a realizar.

Visto de otro modo, la selección de personal competente con la experiencia relevante para la ejecución de un determinado trabajo profesional, desde el relato del Auditor 4, será una garantía del ejercicio oportuno de la revisión de los estados financieros, la cual debe realizarse considerando los objetivos de la auditoría y estos a su vez contribuirán efectivamente en la formación de un juicio expresado más adelante en el dictamen profesional.

Asimismo, para el Auditor 1 la selección del equipo de trabajo se sustenta en la experiencia que posea el candidato considerando que esta aporta “agilidades para hacer algunas cosas y te permiten aplicar en otros ámbitos”, es decir, la experiencia es una capacidad objetiva desde los postulados de Foucault (1988) que fortalece la conducción de la auditoría sobre una base de un pasado racional, cuyo hecho histórico representa una relación de poder.

Ante tales condiciones, la experiencia además de fortalecer la formación del juicio profesional representa una subjetividad social influyente en el auditor, que puede variar en diferentes medias de influencia entre un auditor y otro, cuya estrategia antagónica se ubica en el plano de la inexperiencia utilizando como método de resistencia la aplicación del conocimiento, tal afirmación se sustenta en el relato del Auditor 1, quien expresó

Insisto en que el juicio profesional está en el conocimiento que tenga, la experiencia solamente me da agilidad y rapidez para resolver situaciones, pero mi juicio profesional a pesar de esa experiencia, va muy marcada en el conocimiento, porque, aunque tenga mucha experiencia si no tengo el conocimiento no voy a emitir un juicio profesional adecuado, creo que no lo pueda hacer o no debería hacerlo.

Sintetizando las afirmaciones realizadas por el Auditor 1, en contraste con el relato del Auditor 4, es ineludible afirmar que la experiencia cristaliza una capacidad objetiva derivada de un relacionamiento de poder desde los planteamientos de Foucault (1988), considerando que este no representa “un hecho bruto, un dato institucional, ni es una estructura que se mantiene o se rompe: se elabora, se transforma, se organiza, se provee de procedimientos que se ajustan más o menos a la situación” (p.18), en otras palabras, deriva de una gobernanza ejercida por las actividades que motivaron la experiencia, por tanto, no cristaliza una opresión institucional sobre el sujeto, sino que esta se encuentra arraigada en la sociedad representando una acción originaria de otra.

De la misma manera, existen relacionamientos de dominación que se evidencian en el relato de los auditores entrevistados conexos con la influencia que puedan tener otros sujetos durante su formación profesional. Al respecto el

Auditor 5, señaló que la principal motivación que tuvo para el estudio de las ciencias contables fue una profesora con la que contó durante su tiempo en el bachillerato, quien despertó en él la inquietud por formarse en el ámbito de la contabilidad, considerando sus características personales analíticas, así como, la responsabilidad demostrada en el desempeño académico.

El orden de subjetividad ejercido en el caso mencionado, sobre el sujeto (estudiante) por otro (docente), atiende las barreras conceptuales del poder establecidas por Foucault (1988) cuando señala que el ejercicio de dominación identifica un “sujeto atado a su propia identidad por la conciencia o el conocimiento de sí mismo” (p. 7), de tal modo, que el análisis racional que pueda desarrollar el sujeto sobre sí mismo despertado por seducción de otro, ejerce un orden de subjetividad y poder sobre la formación del juicio profesional.

En efecto, la dominación ejercida por la influencia profesoral sobre el auditor desde la óptica de Foucault (1988) podría ser vista como una subjetividad caracterizada por “una manera de actuar sobre un sujeto actuante” (p.15), es decir, es una forma de poder que emerge en la interacción del hombre con la sociedad que lo incita a actuar de una manera específica, teniendo ante él un campo entero de respuestas y posibilidades de acción.

Esta fuerza de dominación ejercida por la actividad docente evidenciada en el relato del Auditor 2, es una forma de poder que considera “la inteligencia, preparación y formación del profesor, que hacen que de una manera u otra se convierta en un ejemplo a seguir para sus estudiantes”, así mismo, para el Auditor 7, “las figuras profesorales ejercen influencia sobre sus estudiantes si estos

promueven la responsabilidad, la satisfacción personal, y despiertan en estos la necesidad de formarse para fortalecer su crecimiento personal y profesional”.

Desde la perspectiva de Foucault (1988), estas caracterizaciones del poder ejercido por la influencia profesoral en los estudiantes “es una estructura global de poder cuyas ramificaciones y consecuencias pueden encontrarse... hasta en la trama más tenue de la sociedad” (p. 19), esto es, una susceptibilidad hacia la conducción, y el surgimiento de la dominación se centra en direccionar el actuar hacia un modo específico, por tanto, es una incitación individual que promueve la formación hacia un área determinada, fundamenta sus bases en la interacción social, devela una fuerza de subjetividad que el auditor en su relato reconoce como afectación pero a su vez, la asocia con una fuerza conductista de su desarrollo profesional.

Opuesto a esto, el orden de subjetividad es confrontado por el afán de liberación de esta dominación impuesta sobre el actuar del auditor, a razón de lo cual los Auditores 1, 2 y 7 respectivamente, expresan que la crítica y la autocrítica son una salida a la influencia de terceros, es decir, la confrontación de las opiniones del sujeto influyente con las apreciaciones del dominado representa el antagonismo de la condición dominante.

Análogamente, el Auditor 2 expresó “algunas cosas en las que no estamos de acuerdo las manifestamos y damos nuestra opinión argumentada, exponiendo, tu opinas esto y a mí me parece que puede ser de esta manera porque si se hace esto puede ocurrir tales condiciones”, es decir, el orden de dominación impulsado por la actividad docente es una fuerza promovedora cuya esencia despierta en el auditor la confrontación y la lucha por la liberación y la autonomía.

Finalmente, de acuerdo a Foucault (1988), analizar el poder desde el antagonismo de estrategias implica tres puntos específicos: 1) ubicar la posición de las formas de resistencia al poder; 2) identificar los puntos de aplicaciones; y 3) determinar los métodos de resistencia usados, para lo cual la siguiente matriz de análisis muestra de manera resumida estos puntos basándose en la evidencia aportada por el relato de los entrevistados.

Matriz 9.

Formas de resistencia al poder ejercido sobre la actividad del auditor

<i>Fuente de Poder</i>	<i>Posición de las formas de resistencia</i>	<i>Puntos de aplicación</i>	<i>Métodos usados para la resistencia</i>
Coactivo	Liberación del constreñimiento físico y la represión	Violación de la autonomía del sujeto	Confrontación física Acatamiento normativo y legislativo
	Liberación del adoctrinamiento normativo	Establecimiento de técnicas y políticas conductistas	Creatividad
Coercitivo	Abolir el direccionamiento de la actividad del sujeto profesional en la sociedad	Adoctrinamiento del comportamiento del profesional	Innovación Crítica
	Neutralizar el adoctrinamiento social desde la perspectiva legislativa	Establecimiento de directrices y contextualización de la labor profesional	Escepticismo

Subjetivo	Rescate de la percepción responsable que pueda tener el entorno sobre el sujeto	Cuestionamiento de la actuación responsable	Análisis de hallazgos, hechos y consecuencias
	Emancipación del condicionamiento del juicio sobre la experiencia profesional	Sometimiento del juicio a condiciones históricas del sujeto	Conocimiento
	Autonomía del auditor como sujeto social	Influencia de la actividad por otros sujetos	Confrontación de opiniones Conocimiento

Fuente: Valderrama (2019).

La necesidad conceptual sobre el poder surgido a partir de los planteamientos de Foucault (1988) ha conducido la investigación hacia el análisis del conjunto de relacionamientos de dominación intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, a partir del análisis de las diferentes formas de resistencia a este, reconociendo que no existe poder sobre el sujeto sin la presencia de un conjunto de estrategias libertadoras del mismo.

En síntesis, las diferentes formas de resistencia desarrolladas por los auditores frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación de su juicio profesional encuentran su fundamento en:

- 1) Liberar al auditor del adoctrinamiento normativo, impuesto por el establecimiento de técnicas y políticas conductistas sobre su profesión;
- 2) Abolir el direccionamiento de la actuación del sujeto profesional en sociedad, a través del análisis, la creatividad, innovación, y el desarrollo de la precepción propia del individuo;

- 3) Neutralizar el adoctrinamiento social impuesto por el establecimiento de directrices y la contextualización de la labor profesional desde la perspectiva legislativa;
- 4) Rescatar la percepción responsable que pueda tener el entorno sobre el sujeto, a través del análisis de hallazgos, hechos y consecuencias;
- 5) Emancipación del condicionamiento del juicio sobre la experiencia profesional, evidenciado en el sometimiento del juicio a condiciones históricas del sujeto; y finalmente,
- 6) Promover la autonomía del auditor como sujeto social, en la confrontación de opiniones y la aplicación del conocimiento previo.

Características de las formas de resistencia al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

Una vez analizado el poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor desde los postulados de Foucault (1988) “debemos tratar de definir con más precisión qué tienen en común” (p.6), esto se logra a través de la caracterización de las formas de resistencia identificadas a partir del relato de los auditores entrevistados.

Concretamente, estas oposiciones al poder representan *luchas transversales*, es decir, las estrategias antagónicas desarrolladas no están sometidas a las barreras geográficas de una nación o estado, sino que trascienden la amplitud de un territorio y se ubican en el plano de la generalidad, ajustándose así a la caracterización establecida por Foucault (1988) cuando señala que “no se limitan a una forma de gobierno política o económica particular” (p.6).

Más bien, se sustentan en oponerse al adoctrinamiento normativo y el direccionamiento de la actuación del auditor en la sociedad, como resistencia al conjunto de técnicas y políticas conductistas inherentes a la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría emanadas por el Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento, así como, a códigos éticos establecidos sobre la profesión contable y desarrollados por órganos reguladores internacionales, las cuales de acuerdo al Auditor 1, “están preparados para países donde la parte judicial está bien sustentada, pero Venezuela no es este caso, a pesar de hay nuevas normas como Legitimación de Capitales, creo que faltan algunas cosas, Ley anti corrupción”.

Es decir, se oponen al adoctrinamiento ejercido desde el ámbito internacional, considerando que se enfrentan a estándares globales de adopción generalizada en diversos países, por lo tanto, no atiende barreras geográficas, tal como lo señala Foucault (1988); aunque, se presenta con énfasis en la condición venezolana, por ser el ámbito de acción del ejercicio profesional de los auditores entrevistados, pero esta no es una cualidad limitante para el antagonismo estratégico desarrollado, sino está referida a la inmediatez del poder ejercido sobre su actividad profesional.

Por otra parte, *los objetivos de estas luchas son los efectos del poder*, tal como lo señala Foucault (1988), los diferentes modos de resistencia a la dominación influyente sobre la formación del juicio profesional del auditor se presentan como una refutación puntual a asuntos específicos, dentro de ellos; la autonomía del auditor, el comportamiento social del profesional, el establecimiento de

condiciones distintivas entre uno y otro que lo hace verse como competente o no para una labor determinada, la confrontación de su percepción frente a la de otros.

Al respecto, el Auditor 4 dijo “para determinar un juicio o una opinión... también tienes que abarcar y salirte de eso, de ese campo de influencias para darle mayor fortaleza al trabajo que estás haciendo, mayor independencia, mayor profesionalismo”, en otras, palabras, para el referido auditor, la formación del juicio profesional se debe lograr apartándose de las influencias de la dominación que han sido establecidas sobre su actuar.

De acuerdo a lo establecido por Foucault (1988), podría afirmarse que el objetivo de estas estrategias antagónicas es apartarse de los efectos del poder, por tanto, de mitigar la acción procedente del adoctrinamiento, el direccionamiento social, y la violación de la propia autonomía del auditor, esto es lo que fundamenta la acción antagónica promovida en la formación del juicio profesional en la actividad de auditoría.

Así mismo, lo que caracteriza las luchas evidenciadas en los relatos de los auditores entrevistados es que estos *se oponen al enemigo inmediato*, para ilustrar, el Auditor 3 al ser abordado sobre el adoctrinamiento que instituye los marcos de referencia para la información financiera, expresó

[E]n Venezuela la federación quiere que apliquemos como en Estados Unidos o en México, y aquí es diferente, yo no estoy de acuerdo con algunas como eso de la moneda extranjera, las re expresiones de los estados financieros no estoy de acuerdo con eso, o sea debe ser algo que se desconoce por completo la situación del país y uno no puede aplicar fórmulas de otras partes a una situación totalmente diferente, entonces sería que el colegio de contadores públicos y los otros organismos relacionados en ver como hacen para salir de esto en donde estamos.

La afirmación del Auditor 3, evidencia una estrategia desarrollada profesionalmente, que no se opone directamente al adoctrinamiento instituido desde el órgano regulador emisor de normas, sino en este caso ataca a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, y lo ve como el enemigo inmediato. Tal afirmación realizada por el referido auditor, devela que el profesional entrevistado aun cuando en su discurso se auto define como normativo, asume la afectación del poder de gobernanza a través de los estándares profesionales.

Contradictoriamente el Auditor 3, en su discurso ataca al órgano gremial que decide la adopción de la normativa profesional, no así al emisor de la norma, quien desde la perspectiva del poder es quien conduce y dirige a través de los mismos, en otras palabras, exterioriza que los estándares aplicables en el ámbito de la auditoría pueden ser aceptados como cuerpo doctrinal, pero a su vez genera renuencia por su acatamiento. Lo cual, devela una característica propia del poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor, al considerar los postulados de Foucault (1988) quien expresa que “no hay una relación de poder sin resistencia, sin escapatoria o huida, sin un eventual regreso. Toda relación de poder implica, pues, por lo menos eventual regreso” (p. 19).

Adicionalmente, Foucault (1988) argumenta que en las luchas contra la subjetividad social “la gente critica instancias de poder que son las más cercanas a ella, las que ejercen su acción sobre los individuos” (p.6), siendo así, la estrategia antagónica analizada no ataca al sujeto dominante (órgano regulador emisor de normas), sino que se direcciona en cuestionar el estatus de órganos más cercanos a su actividad (FCCPV), cuyos efectos del poder no son sus objetivos puntuales,

representando así un tipo de lucha opuesto al poder inmediato que no “espera solucionar su problema en el futuro” (p.6).

Otro aspecto que caracteriza las oposiciones al poder ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor es que estas *cuestionan el estatus del individuo*, defendiendo el derecho a ser diferentes, y formar sus propias percepciones, desde Foucault (1988) “atacan todo lo que puede aislar al individuo, hacerlo romper sus lazos con los otros” (p.6), esta evidencia la aportó el Auditor 6 cuando refiere

[E]l individuo pone sus límites o sea la persona, pero eres tú, ahora de que la sociedad te ayude o te sirva de apoyo o que incremente lo que tu decidas ayudar en lo que tu decidas hacer si, pero no de que sea determinante porque a ti se te presentan muchos casos de gente que te dice que no puedes y si tú te cierras eso de que no puedes no puedes, pero si tu internamente tú quieres y no le paras a eso si puedes, entonces yo considero que eso va dentro de nosotros.

Desde esta perspectiva, el cuestionamiento que hacen las luchas contra el poder se esfuerza por defender la posición del sujeto como agente individual, es decir, se oponen a todo aquello que busca “obligar al individuo a recogerse en sí mismo y atarlo a su propia identidad de un modo constrictivo” (Foucault, 1988, p.6). En otras palabras, las estrategias antagónicas desarrolladas por los auditores buscan su liberación del yugo social impuesto que ata o intenta atar su individualidad a una identidad impuesta.

Así mismo, estas luchas *se oponen a los efectos del poder vinculados con el saber*, sobre lo cual el Auditor 6 expresó

[E]s imprescindible... una acumulación de una serie de conocimientos que tienen que ver o que tiene mucha relación, con la contabilidad. En las ciencias contables tiene que manejar la parte de economía,

finanzas, estadística o sea una serie de conocimientos que son los que te van a permitir como soporte para tomar esos juicios.

El relato del Auditor 6, devela un orden de dominación ejercido sobre la formación de su juicio profesional, enfocado en el grado de conocimiento que posea el profesional sobre asuntos específicos, los cuales demarcan la decisión racional a la cual el auditor llegará una vez aplique su saber en determinadas situaciones, pero esto, no fundamenta el cuestionamiento del conocimiento, pues este desde el relato del Auditor 6

[S]e va adquiriendo en la medida que tú vas estudiando, aprendiendo, aplicando o en la medida que se te van surgiendo situaciones que te obligan a que ti a veces tienes que ir a la investigación de áreas que quizás en algunas oportunidades tu no habías aplicado o no habías abarcado.

En consecuencia, las estrategias antagónicas al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor se oponen a la alteración de los hechos sobre la base de la ingenuidad, de tal modo, que la confrontación en este sentido se realiza frente al régimen del conocimiento cuestionando desde Foucault (1988) “el modo como circula y funciona el saber” (p. 7); es decir, se opone al privilegio del conocimiento sobre los individuos que los hace distintivos unos de otros, otorgando a aquellos que lo poseen posiciones de dominación sobre otros, el Auditor 7 sobre este este aspecto aportó

[E]l conocimiento que podamos tener eso es lo más importante para yo poder ser auditor tengo que primero quemar ciertas etapas de poder conocer algo, segundo, conocer la entidad a la cual vamos hacer la auditoría.

Siguiendo el hallazgo anterior, el Auditor 7 fundamenta que el conocimiento de diversos aspectos es primordial para el desarrollo de una

auditoría, de este modo, el cuestionamiento ofrecido por la resistencia al poder, no se enfoca en atentar contra el conocimiento, sino exterioriza la intransigencia de la gestión del conocimiento, justificándose en el hecho que quien posee este tiene privilegios de dominación sobre otros, evidenciando una relación de poder desde los planteamientos foucaultianos.

Finalmente, las estrategias antagónicas al poder se desarrollan en oposición a la dominación, se exteriorizan como una fuerza de resistencia cuya esencia *no ataca instituciones particulares*, sino se opone a los efectos del poder en sí, se enfrenta al adoctrinamiento normativo, al conductismo social, a la violación de la autonomía del auditor, los privilegios del conocimiento y las representaciones mistificadas. De acuerdo a Foucault (1988)

[S]on un rechazo... de la violencia estatal económica e ideológica que ignora quiénes somos individualmente, y también un rechazo de una inquisición científica o administrativa que determina quién es uno.
(p.7)

De tal modo, que las estrategias antagónicas desarrolladas por los auditores, se enfrentan a un complejo campo de ejercicios doctrinales, impuesto por la legislación; técnicas procedimentales, desarrolladas en la normativa; y se enfoca en la defensa de la libertad y la autonomía del auditor, aplicando para ello la creatividad, innovación y el análisis estratégico a través de la confrontación racional de la subjetividad impuesta.

Tipos de resistencia al poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

En este apartado de la investigación es importante distinguir los diferentes tipos de lucha develados por los entrevistados en cada uno de sus relatos, desde la perspectiva de Foucault (1988) es necesario discrepar entre las luchas generadas frente a las formas de dominación, las formas de explotación, así como, las formas de confrontación a la sumisión.

Siendo así, la distinción entre los diferentes tipos de resistencia desarrollados por los auditores permitió descubrir fuentes de poder cuya esencia y desarrollo atiende significados distintos de la palabra sujeto, desde Foucault (1988) por una parte se encuentra el sujeto “sometido a otro a través del control y la dependencia” (p.7), en el cual se logra contextualizar las luchas contra la sujeción y sumisión; y por la otra, el sujeto “atado a su propia identidad por la conciencia o el conocimiento de sí mismo” (p.7), englobando las luchas contra la subjetividad impuesta.

Desde esta perspectiva, los hallazgos de la investigación develaron un conjunto de estrategias antagónicas opuestas al control y la sujeción que atiende la formación del juicio profesional del auditor, las cuales engloban luchas por la liberación del constreñimiento físico y la represión, expuesta en el relato del Auditor 2; del adoctrinamiento normativo, evidenciada en la historia de vida de los Auditores 1, 2, 4, 5, 6 y 7; y, el adoctrinamiento social desde la perspectiva legislativa, expresada por los auditores 1, 2, 4, 6 y 7.

Sin embargo, para Foucault (1988) las luchas contra “todo tipo de sujeción consiste en fenómenos derivados, que son meras consecuencias de otros procesos económico-sociales” (p.7). En otras palabras, el antagonismo a la dominación ejercida por la normativa y la ley, no solo se opone al control, sino confronta

fenómenos sociales que someten, surgidos de estrategias de lucha del sujeto frente a la sumisión. Estas afirmaciones se sustentan en el relato del Auditor 1, quien al ser abordado sobre la influencia que podían tener las estructuras sociales sobre su juicio profesional expuso

[H]oy en día siento que esas estructuras son una estructura más de la organización del Estado al momento que nosotros debemos cumplir con ciertas normativas y que por supuesto debemos considerar a la hora de emitir un juicio.

De esta manera, el control establecido por la normativa impone un orden de dominación paralelo que el auditor reconoce en él, pero lo acata sin cuestionar su autoridad (estructuras sociales), lo que devela una relación de poder enfocada en el ámbito de la sumisión estructural, la cual desde los planteamientos del entrevistado derivan en la imposición normativa y legislativa.

Así mismo, el relato de los Auditores 1 y 4 develaron luchas contra la liberación del direccionamiento de la actividad del sujeto profesional en la sociedad; igualmente, el Auditor 1 evidenció un orden de confrontación enfocado en el rescate de la percepción responsable que pueda tener el entorno sobre el sujeto; ambas estrategias antagónicas sustentan luchas contra la sumisión social del auditor, las cuales para Foucault (1988) “denuncian las formas de explotación que separan a los individuos de lo que producen” (p. 7).

En consecuencia, las luchas contra la sumisión estructural, así como, la oposición a los sometimientos sociales demarca en el auditor estrategias de confrontación, sustentadas en enfrentarse al poder, a través de la voluntad del sujeto, adicionalmente, se sublevan al sometimiento a una autoridad. En el relato del Auditor 5, se reconoce la dominación ejercida desde el entorno que condiciona

la actividad del auditor y despierta en él un orden de confrontación que busca rescatar la voluntad individual, esta evidencia se expone a continuación

[S]iempre se van a presentar amenazas porque a lo mejor nosotros podemos querer algo diferente, y eso puede que a lo mejor ponte tu queramos tener un carro, no tenemos los recursos por vía normal, se nos presenta un cliente y observamos que ese cliente tiene manejos extraños, nos podemos valer de eso por el simple hecho de manejar información confidencial podemos pretender o querer hacer de hechos un interés particular y eso es lo que el código define como una amenaza.

Frente al relacionamiento expuesto por el Auditor 5, se puede encontrar por una parte la voluntad del auditor, o la tentación de tomar caminos “deshonestos” para alcanzar el objetivo; y por la otra, un conjunto de imposiciones éticas que demarcan la actividad profesional y lo enfoca en lo que el ente regulador considera es el deber ser de la situación de acuerdo a lo que la sociedad espera del profesional. En este sentido, el Auditor 7, expresó

[E]l código de ética de la IFAC, señala que existen unas amenazas y también tenemos unas salvaguardas, es decir, se te pueden presentar estas situaciones y aquí están los posibles caminos que puedes tomar.

De este modo, el tomar la decisión, asumir una postura o formarse un juicio corresponde, frente a la estrategia antagónica desarrollada por los auditores, a la decisión personal del auditor quien en medio de su voluntad debe expresar el modo de actuar de conformidad con sus propias convicciones y condiciones personales. Es el mismo relato del Auditor 7 quien da las pistas de tal afirmación, cuando señala

[H]ay que crear una balanza y colocar en la balanza las cosas buenas, y las cosas malas, pero al final tomas la decisión tú, o sea siempre he tomado la decisión yo indistintamente de lo que puedan decir o no, o

sea colocar en la balanza lo bueno y lo malo y decidir si lo tomo o no lo tomo.

Es decir, la confrontación dada frente a la imposición que caracteriza o contextualiza el actuar del auditor en la sociedad establece un cierto número de diferenciaciones:

- 1) El auditor en su actividad profesional se encuentra direccionado por un campo normativo, legislativo y ético que se fundamenta en el adoctrinamiento del comportamiento del sujeto en la sociedad, y establece condiciones de respuestas frente a hechos particulares (fuente de dominación enfocada en la sujeción);
- 2) El auditor puede encontrar en su actividad profesional un conjunto de situaciones que lo impulsan a actuar de ciertos modos, confrontando su perspectiva particular con imposiciones éticas determinadas por el ente regular, develando una dominación ejercida por un órgano al condicionar la actividad hacia caminos específicos (dominación enfocada en la sumisión).
- 3) El juicio profesional del auditor establece como estrategia de confrontación y lucha frente a la sujeción; la decisión racional particular, considerando lo que es bueno o malo desde su percepción (dominación enfocada en la subjetividad).

De este modo, podría afirmarse que las estrategias de confrontación y lucha develan la existencia de diversos relacionamientos de poder enfocados en puntos distintos, pero que al final se cruzan, se fundamentan, colaboran unas con otras, se caracterizan y fortalecen entre sí, sin embargo, la presencia de una prevalece sobre las otras. Tal como lo señala Foucault (1988) “en la historia pueden encontrarse...

tres tipos de luchas sociales, que se producen de manera aislada o conjunta. Pero aun cuando estas luchas se mezclan, casi siempre hay una que domina” (p. 7).

En este sentido, las luchas derivadas de los relacionamientos de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor demuestran una interrelación interna que las hace producirse de manera aislada y en conjunto con otras, identificando tres tipologías de oposición fundamentales

- *Luchas contra la sujeción*, opuestas al constreñimiento físico, el adoctrinamiento normativo y social;
- *Luchas contra la sumisión*, sublevadas al direccionamiento de la actividad profesional, enfocadas en rescatar la percepción de responsabilidad del sujeto; y finalmente;
- *Luchas contra la subjetividad*, resistidas al condicionamiento del juicio sobre la experiencia profesional, así como, a la violación de la autonomía del auditor.

Lo que relaciona estas luchas emergentes sobre el poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor es que ellas se oponen a la influencia externa, bien desde la perspectiva del sometimiento físico hasta llegar a resistirse a la dominación por seducción y sutileza, es decir, se oponen a la gobernanza, defienden la libertad del auditor a través de la defensa de la individualidad propia, se apoyan entre ellas y pueden desarrollarse como campos aislados para lograr su propósito de liberación.

Técnicas del ejercicio del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

Con base en el análisis del antagonismo de estrategias desarrollado por los auditores durante la formación de su juicio profesional, se puede evidenciar dos técnicas puntuales para el ejercicio de la dominación, que de acuerdo a Foucault (1988) son: técnicas individualizante y totalizante.

Las relaciones de poder ejercidas sobre la formación del juicio profesional del auditor develan, técnicas de individualización, al establecer condiciones particulares que imponen características propias a cada sujeto, para Foucault (1988) esta forma de subjetividad “no es meramente una forma de poder que ordena” (p.9), sino que este ejerce influencia sobre el sujeto de una manera seductiva y persuasiva, que impulsa al auditor a actuar de diferentes modos e incluso a determinar su comportamiento y acción con base en un precepto, sea este político, social o religioso.

Esta técnica de poder individualizante puede evidenciarse en el análisis de las fuerzas de subjetividad, que imponen particularidades a cada sujeto y este en su libertad permite la influencia de su comportamiento y su juicio, al respecto el Auditor 1 expresó

[R]esulta que yo era jefe de personal a los 15 años, entonces yo me involucre más hacia la parte laboral, desde muy temprana edad, pero nunca había visto la parte contable hasta ese momento que me tocó enfrentar una situación conflictiva, a partir de ahí comencé en el estudio la contabilidad.

Siendo así, la subjetividad impuesta por situaciones conflictivas instaura un orden de dominación ejerciendo un poder individualizante sobre el auditor, el cual desarrolla su actividad profesional hacia caminos específicos, denotando una relación de dominación con incidencia clara en la formación del juicio profesional del auditor.

En lo concerniente a la técnica totalizante el Auditor 1 manifestó que “la norma internacional pide que el contador sea formado en Auditoría”, en concordancia, el Auditor 4 expresó que “las normas son prácticamente los principios... son los parámetros o estándares que están establecidos y que uno tiene que estar actualizado para saber cómo desarrollar una auditoría”.

Significa entonces, que los estándares internacionales en el ámbito de auditoría establecen, por una parte, que la formación profesional del contador se debe enfocar en la actividad de auditoría; y por la otra, instituyen principios generales para la realización del trabajo. De tal modo que la normativa evidencia estrategias globalizadoras de adoctrinamiento profesional, a través de la imposición de parámetros generales que impulsan acciones conductistas para la formación del juicio del auditor durante su labor profesional.

Desde la perspectiva de Foucault (1988), este hallazgo de investigación podría denotar un establecimiento de metas a través del direccionamiento del individuo, que impone lineamientos específicos de dominación cuantitativa por cuanto no considera al individuo en su particularidad, sino atiende a una estrategia general de conducción del sujeto hacia la sociedad.

Dado los hallazgos de la investigación, la técnica poder totalizante puede evidenciarse en las diferentes luchas desarrolladas contra la sujeción, las cuales, de conformidad con las historias de vida de los auditores se oponen al adoctrinamiento normativo y social; así mismo, en las luchas contra la sumisión, sediciosas del direccionamiento de la actividad profesional.

Los Auditores 1, 2, 4, 5, 6 y 7 develan que la dominación caracterizada por el adoctrinamiento normativo impulsa un orden de sujeción totalizante,

particularmente el Auditor 2, al ser abordado con la interrogante: ¿usted considera de las normas profesionales enmarcadas dentro del ámbito de la auditoría influyen en su juicio profesional?, respondió textualmente lo siguiente; “si porque ellas tienen unos lineamientos a nivel mundial”, es decir, desde el planteamiento del referido auditor, el orden de dominación ejercido por las normas profesionales establecidas sobre la auditoría ejercen una dominación globalizadora que impulsa al auditor a comportarse y ajustarse a condiciones específicas.

El propio relato del Auditor 2 expresa “uno no tiene un juicio específico, uno tiene que ver cómo hacer para acomodarlo para amoldarlo a que encuadre en cada uno de esos aspectos que están allí en las normas”, en otras palabras, la sujeción ejercida por la normativa profesional es una forma de poder totalizante desarrollado por encima de las condiciones del individuo, pero a su vez, individualizante, cuando impone restricciones propias a sujetos particulares.

Para Foucault (1988) las relaciones de poder que presentan las características mencionadas constituyen una evolución de la dominación, la cual “es una forma de poder que no sólo se preocupa por toda la comunidad, sino por cada individuo particular” (p, 9); es decir, es una forma de poder pastoral que atiende el ámbito cuantitativo o globalizador y a su vez subjetivo e individual.

En este contexto, el poder pastoral ejercido sobre la formación del juicio profesional del auditor impulsó desde los planteamientos de Foucault (1988) el descubrimiento de dos aspectos básicos; el de la institucionalización, representado en el Estado como jerarca legislativo, los órganos reguladores y emisores de normas, así como, la gremialización profesional; y el de la función de las instituciones, la cual cimienta el ejercicio de la dominación a través del

direccionamiento del individuo y del establecimiento de mecanismos de control, seducción e imposición que buscan conducir al auditor hacia campos específicos, limitando su libertad, y en ocasiones, violando la autonomía propia del sujeto. El Auditor 4 sobre este aspecto señaló

[L]as normas nos hablan de algo, es decir, la oferta del servicio, que si la carta de representación, que si la carta de responsabilidad todo lo que tú tienes que lograr previo al cliente, para tu poder tener un cliente tú tienes que tener una conversación, tú tienes que hacer una oferta de servicio.

Con base en estos argumentos, la normativa profesional además de ser conductista, desarrolla relaciones de poder a través de un enfoque globalizador y colectivo (totalizante), atiende a principios de universalidad en la actividad profesional del auditor, pero a su vez incide en la individualidad del sujeto, al imponer condiciones previas o mecanismos de acción que deben seguirse en el desarrollo de una auditoría, lo cual de una manera u otra, representa una intromisión a la voluntad del profesional, al instaurar mecanismos propios en el desarrollo de la actividad auditora.

Finalmente, las técnicas del ejercicio del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor se fortalecen en el desarrollo de la totalización, al intentar dirigir la conducta del auditor hacia campos específicos de una manera global, la cual es cuantitativa al no considerar la particularidad del sujeto; así mismo, aplica la individualización a partir de la conducción particular del auditor, es decir, atiende parámetros que consideran la particularidad del individuo fomentándose así una técnica cualitativa.

Conceptualización del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

Una vez interactuado con los auditores, el investigador logró analizar las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, desde el enfoque de Michel Foucault, partiendo de la comprensión de las condiciones históricas que han motivado los relacionamientos de dominación y han impulsado un conjunto de estrategias antagónicas como herramienta de confrontación y lucha desarrollado por los auditores durante el proceso de formación de su decisión racional.

Con base en Foucault (1988) las investigaciones sobre el poder además de identificar las formas de resistencia, deben considerar atender a las preguntas ¿cómo se ejerce el poder?, y ¿qué pasa cuando los individuos ejercen dominación sobre otros?, de tal modo, que el análisis de las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor se basa en responder tales interrogantes, lo que permitió al investigador generar estrategias para la formación de la decisión racional frente a la subjetividad impuesta.

El relato de los auditores entrevistados develó que en el conjunto de actividades profesionales del auditor existen diversidad de hechos sociales que tienen influencia sobre la formación de su juicio profesional en diferentes ámbitos, de tal modo, que el poder interviniente en la decisión racional se fundamenta en un modo de influencia ejercido por la ejecución de actividades que motivan la dirección de otras.

Los hallazgos de la investigación develaron que la coacción, es una forma de poder ejercida sobre la actividad de auditoría la cual ha estado caracterizada, por promover el miedo a la afectación de la integridad física del auditor, se fundamenta en dirigir la opinión profesional hacia campos específicos, aun cuando no afecta la decisión racional del auditor, ha promovido cambios en su conducta y lo impulsa a disminuir su exposición a hechos que pudieran colocarlo nuevamente en condiciones que faciliten el ejercicio de la imposición forzosa.

Así mismo, la coerción ha estado presente en la formación del juicio profesional del auditor, promovida por el adoctrinamiento profesional y el direccionamiento social aplicando como canal de imposición, la normativa y la ley, emplea la totalización como técnica para el ejercicio del poder y se fundamenta en la dominación a través del establecimiento de directrices, técnicas y políticas conductistas cuyo propósito es contextualizar la labor del auditor, frente a lo cual los profesionales han desarrollado conductas antagónicas enfocadas en aplicar la creatividad, innovación, refutación y análisis crítico, en la formación de su juicio profesional.

En lo que respecta al poder subjetivo, este ha sido el de mayor complejidad dentro de la trilogía de poderes emergentes en el relato de los auditores, se fundamenta en el condicionamiento del juicio y la violación de la autonomía del sujeto, promueve de manera sutil el sometimiento del juicio profesional a condiciones históricas del individuo, a conductas aprendidas, así como a la influencia de agentes externos. El auditor en la mayoría de los casos no acepta la afectación de su decisión con base en esta subjetividad.

En efecto, la formación del juicio profesional del auditor es un asunto que atiende la particularidad del sujeto, de tal modo que este puede fundamentar su decisión en las condiciones que su entorno le impone. El relato del Auditor 6 lo expresa de la siguiente manera “me llamó la atención del mundo empresarial, la gerencia, la administración desde muy joven, me gusto y por el efecto también de facilidad, que podía estudiar aquí mismo en Trujillo”, en otras palabras, la disponibilidad de información, así como, el acceso a las instituciones de educación, han marcado la ejecución de acciones propias del sujeto, y por tanto la formación de su decisión racional.

En este sentido, el poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor atiende parámetros de afectación al verse contextualizado por el entorno y sus hechos, los cuales delimitan, seducen e incitan el desarrollo o la ejecución de nuevas actividades. Esta fuente de poder subjetivo emerge de las relaciones del sujeto con otros individuos.

Frente al poder subjetivo, los auditores han desarrollado como estrategias liberadoras la refutación de opiniones, el conocimiento sobre aspectos específicos, la investigación de hallazgos y el análisis de hechos y consecuencias frente a su propia percepción. Es una forma de poder emergente a la condición del sujeto en sociedad, atiende técnicas individualizante o cualitativas que consideran la particularidad del individuo y su necesidad de diferenciarse unos de otros.

El relato del Auditor 1, es una prueba que los hallazgos ofrecen sobre tal afirmación, al considerar que este profesional al ser abordado sobre los aspectos que motivaron su formación en las ciencias contables expuso que una condición de moralidad fue el aspecto conductor de su capacitación profesional, por tanto, lo

condujo a estudiar el campo de la contabilidad, así mismo, la ubicación física de su vivienda y su actividad laboral le facilitaron el desarrollo de su carrera.

En su relato el referido auditor expuso “me fui a estudiar en Fundación La Salle en Boconó porque atendía los negocios y estudiaba y bueno me involucré en la carrera de esa forma”. Por su parte, el Auditor 5 al ser abordado con la misma interrogante señaló que “la disposición para trabajar y para poder estudiar, las únicas carreras que se veían nocturna era Administración y Contaduría Pública y yo preferí contaduría antes que administración, más campo podía ejercer”.

Los argumentos de los autores referenciados develan la existencia de condiciones y características propias del entorno que imponen acciones en la actividad del sujeto afectando así las decisiones tomadas en el ámbito de su desarrollo. En la figura 5 se referencia esquemáticamente estas fuerzas de poder develadas por el relato de los auditores entrevistados.

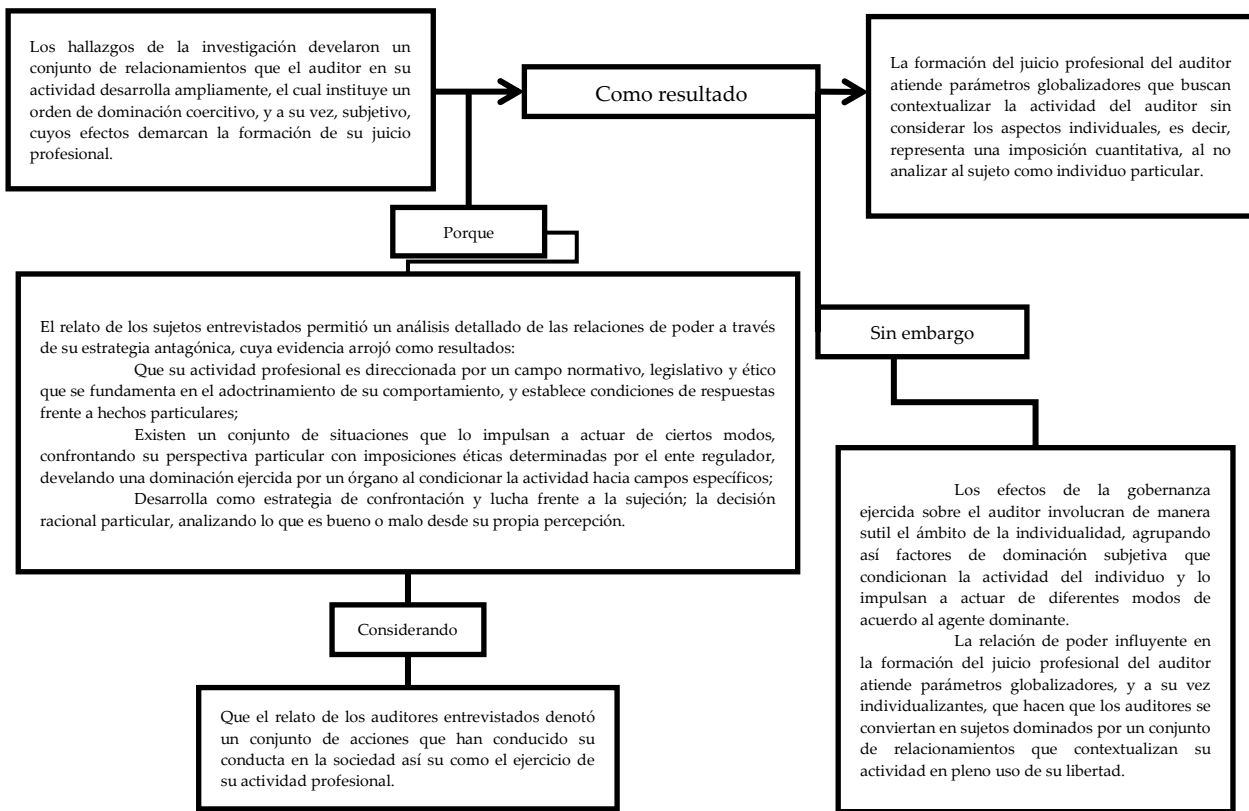


Figura 5. Modelo argumentativo de la conceptualización del poder interviniente en la formación del juicio profesional del auditor

Fuente: Valderrama (2019), con base en los hallazgos de la investigación.

Los relacionamientos de poder descritos en la figura anterior se caracterizan por impulsar en el auditor diferentes luchas contra la sujeción, opuestas al constreñimiento físico y al adoctrinamiento normativo; contra la sumisión, confrontadas al direccionamiento de la actividad profesional; y contra la subjetividad, opuestas al condicionamiento y la afectación de la formación del juicio profesional y a la violación de la autonomía del sujeto.

Finalmente, el poder emergente en la actividad del auditor que ejerce incidencia sobre la formación de su juicio profesional es un relacionamiento social, económico, político, cultural y religioso que ejercita la dominación sobre el auditor,

a través de la sutileza de la conducción, es una fuerza subjetividad que impulsa, cautiva, exige y promueve cambios en el comportamiento profesional, y por tanto, direcciona su decisión racional hacia campos específicos, no requiere su reconocimiento, aun cuando se fundamenta plenamente en el ejercicio de la libertad individual.

CAPÍTULO VI

FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR, UNA MIRADA DESDE LA SUBJETIVIDAD IMPUESTA POR LAS RELACIONES DE PODER

“para nosotros, el poder no es sólo una cuestión teórica, sino que forma parte de nuestra experiencia... lo que necesitamos es una nueva economía de las relaciones de Poder”

Michel Foucault (1988)

Desde la perspectiva de Ramírez (2013) la formación del juicio profesional del auditor, está impregnada de una subjetividad social producto de su derivación, de un conglomerado de relaciones de poder influyentes en los auditores en el transcurso de su actividad. Esta subjetividad categorizada en la presente investigación es interpretada en este apartado del estudio a través de: la capacitación especializada en el ámbito de la auditoría, experiencia profesional del auditor, así como, su desempeño en el ejercicio. El logro de esta intencionalidad se expone a continuación.

Capacitación especializada y su intervención en la formación del juicio profesional del auditor

A lo largo de la presente investigación se ha venido razonando que la formación del juicio profesional se fortalece en el conocimiento, la experiencia y las habilidades desarrolladas por el individuo, estas con base en Foucault (1988) impregnan de subjetividad la decisión racional del auditor, por cuanto, derivan de

un conjunto de relacionamientos sociales que ejercen poder sobre el sujeto direccionando su actividad hacia campos específicos, evidencia de esta afirmación puede encontrarse en los hallazgos del estudio, los cuales se exponen a continuación.

Sobre el punto de la formación del juicio profesional, el Auditor 1 expresó “mi juicio profesional parte de mis conocimientos y experiencias y lo que tengo es que sustituir elementos”, la óptica del auditor enuncia que el juicio profesional se fortalece en la aplicación del conocimiento y las experiencias adquiridas, de tal modo, que representan subjetividades impuestas en la formación de la decisión al considerar que estos aspectos varían entre un auditor y otro.

Este hallazgo, se presentan en consonancia con lo señalado por Ancuta (2012) quien expresa que la formación del juicio profesional, se fundamenta principalmente en el conocimiento que el profesional posea sobre áreas específicas. Argumento teórico que adicionalmente puede sustentarse en el relato del Auditor 1, quien expresó “mi juicio profesional va enmarcado inicialmente en el conocimiento, y la parte ética, hasta donde debo llegar en mi juicio profesional... creo que son dos pilares fundamentales”.

Para el referido auditor, el conocimiento y la ética son elementos fundamentales en el desarrollo de un juicio profesional razonable de acuerdo a los objetivos de la auditoría, el cual desde su propia perspectiva debe ser sistemático, con el objeto de involucrar las áreas afines a la contabilidad y que estas permitan expresar opiniones y emitir juicios conforme se espera de un trabajo profesional.

De acuerdo al Auditor 2, la aplicación del conocimiento en el campo de la auditoría permite “aprender de cada organización, porque uno puede tener el

conocimiento... de lo que es la auditoría pero las empresas a las que uno va a hacerles ese trabajo no las conoce”, es decir, la aplicación del conocimiento en el ámbito profesional permite diversificar la perspectiva cognitiva aplicada durante la revisión de los estados financieros, al darle apertura al pensamiento del profesional hacia la incorporación de nuevos elementos fundamentales para la formación de su juicio.

En este contexto, la aplicación del conocimiento es primordial para el desarrollo de un juicio profesional razonable, sin embargo, el auditor debe flexibilizar su pensamiento y abrir la posibilidad de involucrarse con aspectos no conocidos por él, de tal forma que su decisión sea lo más amplia y representativa de la realidad como sea posible. Así lo afirma el relato del Auditor 3, quien expresó “el conocimiento es primordial pero claro que existen otros factores que te van a afectar el desarrollo de la auditoría”.

El relato del Auditor 3, devela la existencia de factores adicionales al conocimiento que el auditor debe suponer para la formación de la decisión racional, estas consideraciones fueron exteriorizadas por el Auditor 1 en su relato, cuando expresó

[V]amos a suponer que estoy auditando la parte tributaria entonces yo me aferro a todo lo que es la parte tributaria y no miro más nada, pero resulta ser que la parte tributaria puede estar afectada por algún entorno de la empresa, o de la organización, o del ente, entonces por eso busco hacerlo sistemático.

Desde esta perspectiva, la formación del juicio profesional del auditor se fortalece en el conocimiento, el cual realiza como actividad holística conduciendo la decisión profesional, a través de la interpretación de hallazgos, en tal sentido el Auditor 4 expresa que

[T]e da la orientación para desarrollar la opinión o para desarrollar las recomendaciones de si consigues fallas o si consigues algunos elementos irregulares en el desarrollo de la auditoría o de la situación de la empresa, dados los soportes que te hayan suministrado para emitir esa opinión.

El conocimiento es una base subjetiva conductista de la decisión racional, fundamenta el juicio al dirigir la actividad profesional hacia caminos esperados de acuerdo a la capacitación que el auditor posea y al trabajo de otros expertos en la materia, de acuerdo al Auditor 7 “el conocimiento viene dado no solo de los libros de lo que podemos aprender leyendo... sino también de la práctica que podamos tener, si no tenemos practica en lo que hacemos no somos profesionales objetivos”.

En consecuencia, los relacionamientos de poder ejercidos sobre la formación del juicio profesional del auditor, desde los planteamientos de Foucault (1988) se fundamentan en el conjunto de aspectos que fortalecen las bases del conocimiento, que el auditor posee y se encuentran arraigadas en el mensaje transmitido a través de las normas, los enfoques teóricos, las guías profesionales, los campos epistémicos y doctrinales. Es decir, las condiciones que dirigen y buscan que el auditor atienda parámetros específicos de acuerdo a posturas y modos de pensar que se caracterizan por establecer medidas de dirección. Para el Auditor 5 estas bases del conocimiento agregan en el auditor

[D]estrezas, habilidades, actitudes y aptitudes, claro porque usted tiene que estar presto tiene que estar atento... tiene que ser creativo, no crear por crear, tiene que ser creativo desde el punto de vista de que las cosas que vaya a crear las tiene que hacer por el deber ser, no por hacerlas eso es lo que conlleva la parte, es tener la actitud siempre presente y dispuesto para todo lo que pudiera enfrentarse.

Con base en los planteamientos del Auditor 5, el juicio profesional se forma a través de la creatividad impulsada por el conocimiento, sujetas a la atención de las perspectivas desarrolladas por expertos o impuestas a través de directrices y lineamientos diseñados para conducir la actividad profesional de auditoría, lo cual a la luz de los planteamientos de Foucault (1988) son formas de dominación subjetiva, que el sujeto no reconoce como afectación pero la hace suya a través de la tenue influencia que ejercen las bases del conocimiento sobre el individuo.

De acuerdo al Auditor 7, el conocimiento en la formación del juicio profesional del auditor “se fortalece en la capacitación, la capacitación es la mejor herramienta”, lo cual para el Auditor 1 tiene sus bases en el desarrollo y consideración de la norma, es decir, para el referido auditor la capacitación y el conocimiento de la normativa actúan sobre el auditor de manera conjunta, considerando que la última “me afecta mi juicio profesional porque yo debo ajustarme en el conocimiento que tenga de ella”. Siendo así, para el Auditor 4

[L]as normas están estrechamente vinculadas...y con su conocimiento ya uno sabe por dónde causar todo, ese es el camino que uno tiene, y son los parámetros que uno prácticamente utiliza, toda la capacitación y el conocimiento que se tiene que están ligada estrechamente al día a día en las normas emitidas por la federación, los instrumentos legales que rigen las materias que están vinculadas como lo he mencionado en varias oportunidades lo que es la ley laboral, la ley fiscal, las contribuciones sociales.

Para los auditores entrevistados, la formación del juicio profesional es una racionalidad desarrollada por el individuo, cuyos elementos fundamentales son, el conocimiento fortalecido a través de la capacitación y la normativa como parámetro conductista que establece condiciones y otorga privilegios al conocimiento. Tal hallazgo, podría sustentarse con lo establecido en el Manual del

Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), que establece que las bases para la aceptación de un trabajo profesional y el desarrollo adecuado del mismo, es la aplicación plena del conocimiento adquirido por el auditor.

De tal modo, que el conocimiento, la capacitación y la normativa son factores individualizantes, que ejercen un orden de dominación sobre la formación del juicio profesional del auditor, lo cual desde la perspectiva de Foucault (1988) establece características propias en el sujeto que lo hace distintivo de los otros, le otorga privilegios, lo ata a una identidad que el mismo reconoce y otros deben reconocer en él.

Considerando a Foucault (1988) podría afirmarse que el conocimiento, la capacitación y la normativa emergen de un conjunto de relaciones de poder que se sustentan en un poder; cualitativo, dado que atiende la individualidad del auditor; subjetivo, por cuanto es distintivo entre uno y otro; y dinámico, considerando su variabilidad o volatilidad a través de los años y el ejercicio profesional.

Para el Auditor 1, la fuerza dominadora que impulsa el conocimiento, la capacitación y la normativa, fortalece la confianza del auditor en sí mismo y la que otros depositan en él, en palabras del referido auditor

[C]uando siento que no tengo conocimientos sobre el área y que no puedo dar respuesta, no emito un juicio profesional, prefiero abstenerme totalmente, porque confío en lo que yo sé, cuando siento que no tengo conocimiento o que no puedo determinar un conocimiento, no emito juicio.

Para el Auditor 1, la decisión racional se fortalece con los años de ejercicio, el manejo de la normativa profesional y el desarrollo cognitivo perfeccionado a modus propio, este mismo auditor expresó textualmente que “ante una amenaza de un cliente... mi actitud es escucharle y decirle lo lamento por usted pero tengo

que emitir un juicio profesional basado en el conocimiento y experiencia que tenga respecto a ello”.

Significa entonces, que el conocimiento como elemento fundamental de la formación del juicio profesional fortalece la aplicación de estrategias antagónicas al ejercicio de una dominación coactiva ejercida sobre la decisión del auditor, la cual busca distorsionar opiniones, manipular evidencia, o confundir hallazgos. Para el Auditor 4, frente a esto

[E]l contador debe tener el suficiente conocimiento de las normas, las normas internacionales de auditoría te dan una cantidad de informes de referencias de como tú debes emitir una opinión, si tú vas a emitir una opinión de auditoría independiente de que está exenta de errores.

Es decir, el conocimiento como base decisional para el auditor, es la aplicación racional del aprendizaje, no es un conocimiento vago de los asuntos específicos de la auditoría, sino que este, es un dominio aferrado en la capacitación, desarrollada y aplicada en el ejercicio profesional, tal como se presenta sistemáticamente en la figura 6.

La figura 6 es una representación gráfica que presentada en forma circular despliega: en la parte superior, la definición del conocimiento como capacidad objetiva que agrega subjetividad a la formación del juicio profesional del auditor; a los lados, identifica los condicionamientos propios que generan conocimiento y las consecuencias derivadas del mismo, finalmente, en la parte inferior, describe los factores subjetivos propios del conocimiento adquirido, los cuales fundamentan la crítica de esta capacidad objetiva como consecuencia de la dominación interviniente en la decisión racional del auditor.

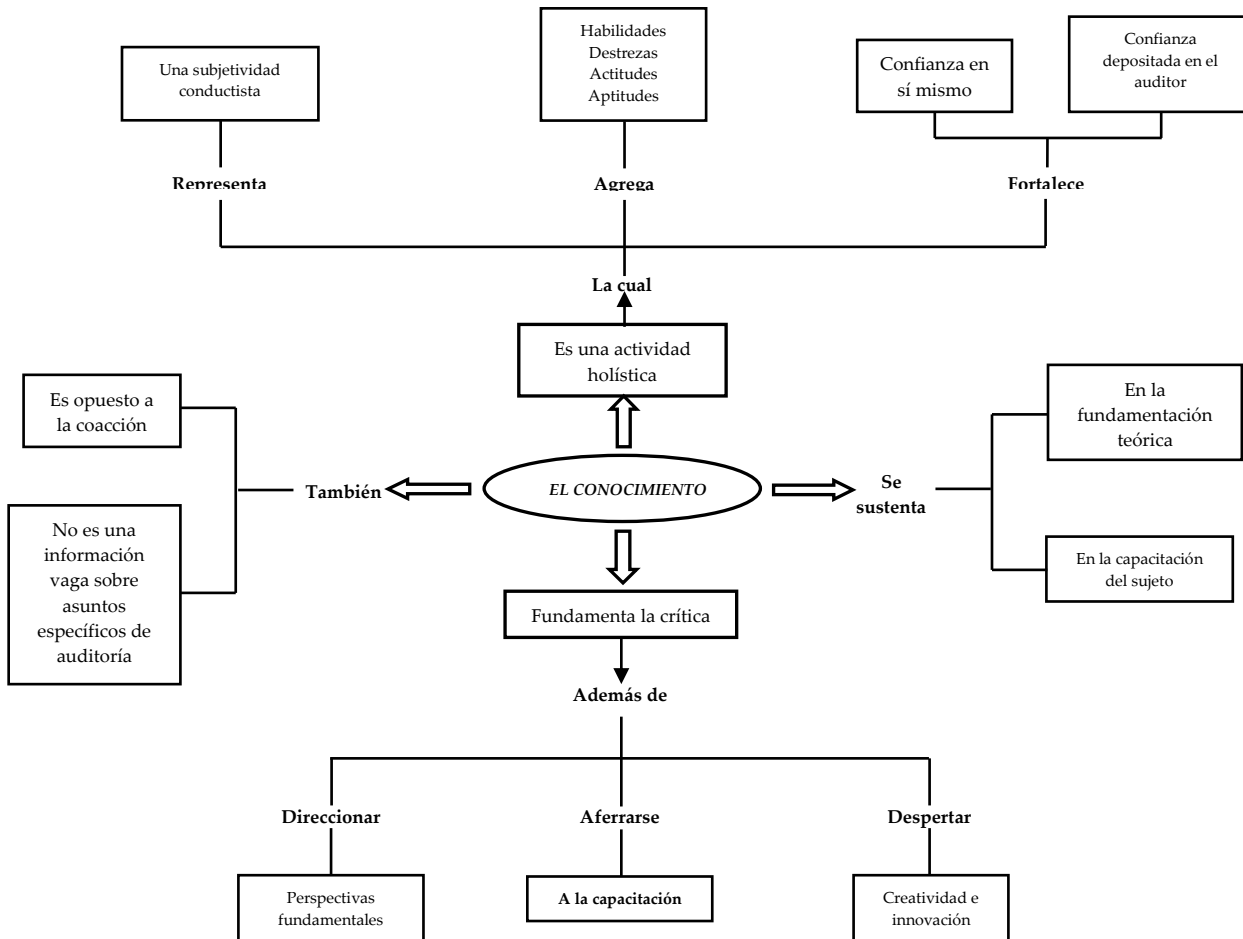


Figura 6. Interpretación de la subjetividad derivada por el conocimiento adquirido en la capacitación profesional.

Fuente: Valderrama (2019).

Las ideas representadas en la figura anterior, exteriorizan las bases que conceptualizan el conocimiento como fuerza subjetiva influyente en la formación del juicio profesional, el cual deriva de un conjunto de relaciones de poder a las que el auditor ha sido sometido en el contexto social vinculante a su profesionalismo. Para el Auditor 6, “en la medida que vas desarrollando auditorías y enfrentándote a situaciones, se te va dando un cúmulo de conocimientos y de experiencias que te permiten de alguna manera enfrentar situaciones que se te presenten”.

En efecto, la capacitación especializada interviene en la formación del juicio profesional contextualizando la decisión racional del auditor, involucra la preparación, el conocimiento y la normativa como aspectos subjetivos que marcan la individualidad del sujeto; lo conduce en su actividad y contribuye en la fundamentación de una crítica individualista que le da luces a través de la orientación de sus objetivos y el direccionamiento de las perspectivas fundamentales de la labor profesional, despierta la creatividad e innovación del sujeto, se contrapone a la coacción como fuerza dominadora externa y lo impulsa en la emisión de un juicio profesional razonable de acuerdo a los condicionamientos impuestos.

Experiencia y su intervención en la formación del juicio profesional del auditor

Dados los hallazgos de la investigación, la formación del juicio profesional del auditor se contextualiza a través de un conjunto de aspectos que ejercen un orden de dominación sobre la decisión racional, de esta manera, se basa en una construcción de la percepción que pueda tener el profesional para conducir y dirigir su actividad hacia caminos específicos.

El relato de los entrevistados develó; por una parte, que el conocimiento fundamenta la formación del juicio profesional del auditor; y por la otra, que la experiencia tiene un rol fundamental en el proceso decisional. Frente a esto se puede inferir, que el auditor se enfrenta a un conjunto de relacionamientos sociales que ejercen relaciones de poder desde las perspectivas de Foucault (1988), atendiendo parámetros de influencia, lo cual puede formar prejuicios en el sujeto,

es decir, la actividad profesional se conduce a través de la dominación ejercida sobre la individualización.

Llegado hasta aquí, resulta fundamental para el investigador interpretar la subjetividad impuesta por las influencias y los prejuicios sobre la formación del juicio profesional del auditor. Al respecto, el Auditor 4 expresó “ese mismo conocimiento y experiencia que ya tú tienes te limitan y te permiten saber hasta dónde tú debes emitir tu opinión, hasta donde llega tu trabajo y hasta donde debe estar tu opinión entonces esa experiencia... es la que te conlleva a emitir ese juicio o esa opinión lo más responsable y lo más profesional posible”.

Tal hallazgo evidencia, que el conocimiento y la experiencia forman bases prejuiciosas en la formación del juicio profesional del auditor, pues son estos, los que señalan las limitaciones y restricciones que debe tener la decisión, contextualizando la misma durante la actividad de auditoría. Interpretando el relato del Auditor 4, en concordancia con Davis (1992) el juicio profesional es un suceso de competencia formada a través del aprendizaje continuo y la capacitación profesional que el auditor desarrolla, es decir, la subjetividad impuesta sobre el juicio del auditor intenta direccionar al profesional a tomar decisiones razonables de acuerdo a su actividad. Para el Auditor 1

[A]plicando la experiencia tu verificas que la información que te están presentando tiene ciertos riesgos, por supuesto tu juicio profesional va a depender del nivel de riesgo que presente, porque puede ser que si no tomas en consideración ese análisis de riesgo, tu juicio profesional por mucho conocimiento que tengas no va a estar enmarcado a la realidad.

Desde este punto de vista, la formación del juicio profesional se influencia por los prejuicios creados a partir de la experiencia adquirida por el auditor, el cual

desarrolla condiciones y características propias que permiten que el sujeto evalúe situaciones de riesgos presentes durante el perfeccionamiento de su labor, y como resultado, encamine la formación del juicio profesional a partir de la consideración de lo que podría ser riesgoso o no, de acuerdo a sus propias expectativas, las cuales sin duda alguna, se han basado en su experiencia.

En consecuencia, la formación del juicio profesional del auditor desde la perspectiva de la experiencia, es una decisión racional influenciada por el conjunto de relaciones de poder, a las cuales el sujeto está expuesto durante su vida en un entorno social. El Auditor 1 particularmente señaló, “ese entorno donde yo me desarrollé me trajo experiencias, conocimientos, yo eso lo aprendí en el liceo ese era mi entorno, mi ambiente”. Para el referido auditor, el contexto social es vinculante al sujeto, por cuanto, agrega parámetros comunes a la experiencia, la cual en la medida que el sujeto evoluciona en el tiempo se convierte en conocimiento.

Siendo así, el conocimiento vinculante en la formación del juicio profesional no solo sustenta la aplicación de una demarcación teórica desarrollada por expertos en el tema de auditoría, como lo señaló Trotman (2006) quien expresó que el juicio profesional, es el resultado del análisis ejecutado por personas con amplia educación y formación especializada en un área específica. Además, involucra un conjunto de condicionamientos sociales del entorno que ejercen dominación sobre el sujeto, y por tanto, agregan subjetividad a la decisión racional en el ámbito del ejercicio del auditor.

Este aspecto, lo resalta el Auditor 4 cuando expresa que “para emitir una opinión o para elaborar una auditoría en el ámbito que se desarrolla... uno con esa

experiencia y ese conocimiento vincula todas las vivencias que ha tenido con el trabajo que vas a desarrollar y siempre algo de lo que has ejecutado o que has realizado lo aplicas en esta otra”, entonces se entiende que la acumulación de experiencias y conocimientos agrega valor racional a la decisión, esperando en este caso un juicio profesional mejor sustentado al contar con profesionales de trayectoria y desarrollo, alcanzado en el ejercicio constante de la auditoría y el transcurrir del tiempo en actividad.

Adicionalmente, para el Auditor 2 la formación del juicio profesional se ve influenciado por aspectos del entorno vinculado a la actividad docente, de tal manera, que podría esperarse juicios sólidos y razonables de expertos contables, que además de contar con trayectoria profesional y tiempo de actividad, también desarrollen funciones docentes en su ámbito de formación. De acuerdo al referido auditor “dar clases o impartir conocimiento es un aspecto fundamental para el desarrollo de un buen juicio, por esta razón motivan mi actividad, claro a nivel de postgrado, pues uno va superando esa parte”.

Se entiende entonces, que la participación activa en el ejercicio profesional y la docencia, es una condición influyente en la formación del juicio profesional, que agrega patrones subjetivos en el individuo, considerando que no todos tienen las mismas vocaciones e inclinaciones por la docencia, así como, un nivel de desarrollo uniforme.

Interpretando a Foucault (1988) en esta idea, podría afirmarse que los relacionamientos derivados de la subjetividad impuesta por la actividad profesional y la docencia; evidencian que los sujetos dominantes presentan parámetros de versatilidad en la dominación, por tanto, las relaciones de poder en

la formación de la decisión racional del auditor no atiende criterios piramidales de poder, sino que el sujeto por su vinculación con el entorno puede tener características de dominante y dominado a la misma vez.

El auditor puede ser docente y ejercer influencia sobre el juicio de otros, pero este, en su desarrollo profesional puede verse afectado por factores del entorno o sujetos ajenos a su vinculación laboral, que ejercen una relación de poder sobre la formación de su juicio. Para el Auditor 5

[E]n la medida que tu realices trabajos, de cada trabajo vas aprendiendo algo nuevo y todo ese cúmulo de conocimiento te va a permitir muchas veces a través de las comparaciones... aplicarlas a nuevos casos que se te presenten y te va ayudar a mejorar, inclusive aplicando juicio en las situaciones o en cada nueva situación que se esté evaluando.

Como se evidencia para el Auditor 5, la formación del juicio profesional desde la perspectiva de la experiencia representa la influencia de un cúmulo de conocimientos que desarrollan prejuicios y condicionamientos propios en el sujeto, develando un relacionamiento de poder que a la luz de los postulados de Foucault (1988) someten al sujeto a una individualidad. Para el Auditor 7 “la práctica nos va inducir a que vayamos conociendo un poco más las cosas”.

En efecto, la experiencia profesional como aspecto subjetivo para la formación del juicio profesional del auditor, circunscribe la decisión por cuanto, desarrolla influencias y prejuicios sobre el sujeto que decide, de forma que ejerce una dominación cognitiva, inclinada hacia el campo de la práctica profesional, es decir, impulsa la formación de la decisión racional hacia el desarrollo de prácticas anteriores en contraste con los preceptos teóricos comprendidos e internalizados por el sujeto.

Sin embargo, la percepción cognitiva del sujeto impulsa al profesional hacia el desarrollo de consultas a expertos cuyas bases tienen sustento en la formación de una decisión racional sólida, conforme al entorno cambiante de los mercados y la situación particular de las entidades. Sobre este aspecto, en el desarrollo de la interacción del investigador con los auditores, se abordó sobre sus consideraciones para realizar las consultas, lo que permitió establecer un conjunto de puntos, cuyos efectos posibles impregnan de subjetividad el juicio profesional. Al respecto el Auditor 1 expresó

[Y]o en lo particular he pedido consultas para tratar de denunciar una situación puntual de la auditoría, pero mi juicio profesional se enmarca dentro de los conocimientos que tenía al respecto, colocando el juicio del experto como una condición para resolver una condición específica de la auditoría... considero que el juicio profesional debe ir enmarcado en los conocimientos que se tengan en el área.

Como se evidencia para el Auditor 1, la subjetividad procedente de las consultas realizadas por los profesionales durante su actividad, radica en el compromiso de contrastar sus propias perspectivas con la de otros expertos, lo que permite determinar de acuerdo al entrevistado los mecanismos adecuados de acción, así como, las condiciones particulares para la resolución de asuntos presentados durante la labor, cuyos efectos finales indiscutiblemente repercutirán en la formación del juicio profesional del auditor.

Los argumentos del Auditor 1, se ajustan particularmente a lo establecido en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), el cual, en la sección 100.21 deposita en el profesional la discrecionalidad para determinar la necesidad de realizar consultas sobre casos particulares. Es decir, esta subjetividad impuesta por las consultas dependerá de la experiencia del

auditor e incluso podría afirmarse, del grado de escepticismo profesional que este haya desarrollado y aplicado durante su labor.

Para el Auditor 3 el profesional, “puede consultar y dependiendo de la situación donde está y dependiendo del juicio que tenga lo hace”, de esta manera, la realización de consultas es un asunto decisional del sujeto y sobre este recae la responsabilidad de su determinación y aplicación. Para el Auditor 1 “las consultas, son para tratar de que tú llegues a una conclusión, pero tu juicio profesional yo no le vería afectado por una consulta, la consulta sería para ayudar a solventar una situación dentro de la auditoría”. El mismo Auditor 1 expresó

[H]abría quienes digan que muchos juicios profesionales los van a emitir en función de la consulta de un experto y es valedero, en mi caso no porque considero que el juicio del experto es una guía para adquirir más conocimientos acerca de eso, pero que en algún momento no afectara las condiciones de mi juicio profesional.

En consecuencia, las consultas a expertos como categoría para la aplicación de la experiencia en la formación del juicio profesional, representa una condición subjetiva para la decisión del auditor, dado que en su aplicación el sujeto aumenta el grado de confianza depositado en su propio criterio, es decir, atiende patrones de auto confirmación, al recurrir a agentes externos para fundamentar su percepción. Por tanto, aumenta la confiabilidad de su decisión, lo cual expone al juicio profesional ante una condición compleja, considerando que los resultados de las consultas pueden derivarse de diversos relacionamientos a los cuales el otro como sujeto también está expuesto en su ejercicio.

Desde Foucault (1988) esta subjetividad impuesta por las consultas a la formación del juicio profesional del auditor, podría analizarse como un entramado de acciones y condiciones que incitan, seducen o constriñen de una u otra forma la

conducción de nuevas acciones, siendo una forma de poder que guía a través de la individualización de la opinión.

Puede afirmarse, que la experiencia profesional es una subjetividad social vinculante en la formación de la decisión racional del auditor, fundamenta bases prejuiciosas sobre el sujeto impuestas a través de las vivencias y la contextualización de la actividad de auditoría, evoluciona en el tiempo y se convierte en conocimiento adquirido el cual se fortalece en auditores de trayectoria profesional, tiempo en la actividad y desarrollo de labores académicas, como la docencia y la investigación.

Con base en los argumentos anteriores, la figura siguiente presenta de manera simplificada los aspectos subjetivos impuestos por la experiencia a la formación del juicio profesional del auditor, inicialmente describe la experiencia profesional como actividad vinculante a la formación del juicio y a partir del cual esta contextualiza, direcciona, fundamenta y hace evolucionar la decisión racional del sujeto. Además, incorpora ilustrativamente los tres elementos que fortalecen el juicio profesional del auditor desde la perspectiva del poder ejercido sobre este.

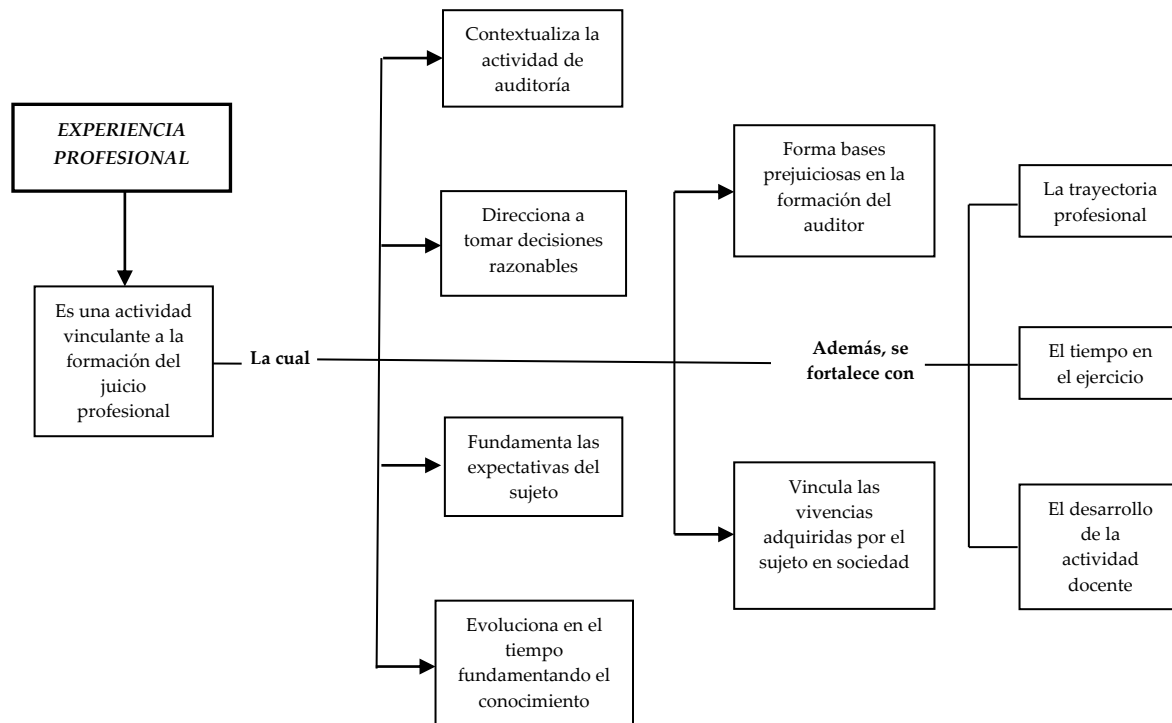


Figura 7. Interpretación de la subjetividad derivada de la experiencia profesional.
Fuente: Valderrama (2019).

Como se representa en la figura anterior, la experiencia fundamenta la formación del juicio profesional del auditor, se fortalece a través del ejercicio constante de la actividad, el tiempo de desarrollo profesional, así como, la ejecución de trabajos de docencia por parte de quien emite los juicios, de esta manera, se espera que el juicio profesional sea más razonable en aquellos sujetos en los cuales la experiencia este más arraigada y centrada en la actividad de auditoría, tomando en cuenta que esta información obtenida, del entorno, los profesionales, las entidades auditadas fortalecen el conocimiento del auditor y agregan valores subjetivos a su decisión racional.

Desempeño del auditor y su intervención en la formación del juicio profesional

Dado el conjunto de subjetividades impuestas sobre la formación del juicio profesional del auditor, a la luz de los fundamentos teóricos analizados sobre la decisión racional, en este apartado del estudio se interpretan los aspectos subjetivos derivados de su desempeño, los cuales de acuerdo a la categorización teórica inicial incluyen la reflexión y entrenamiento, así como, el escepticismo profesional.

El relato de los entrevistados, develó que de acuerdo al objetivo de la auditoría el desempeño tiene un rol imprescindible en la formación de un juicio profesional razonable, se espera que los auditores con mayor trayectoria y tiempo en la actividad, sean quienes tomen decisiones más acertadas de acuerdo al propósito de una actividad profesional que vela por el interés público y el desarrollo de las economías y mercados globales, como lo es la Contaduría.

De esta manera, al interrogar al Auditor 1 sobre la perspectiva que tiene sobre su propio desempeño profesional en función de su entrenamiento como auditor relató lo siguiente; “la constancia ha sido una de las características fundamentales del desarrollo de mi profesión, la perseverancia, la formación continua, la responsabilidad en la ejecución de algunas cosas y sobretodo uno va desarrollando durante la carrera una marca profesional”.

El Auditor 1 exterioriza en su relato un conjunto de aspectos que caracterizan su desempeño, dentro de ellos: constancia, perseverancia, formación, responsabilidad, y el desarrollo de una marca personal como factor fundamental para alcanzar el éxito. Al interpretar estos aspectos puede afirmarse, que el

entrenamiento del auditor se desarrolla visualizando una aceptación del entorno, por lo que, las características identificadas intentan exteriorizar un profesional digno de la credibilidad del medio.

En consecuencia, las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor se fundamentan en valores subjetivos; dado que la responsabilidad y el desarrollo de una marca profesional, son condiciones sociales aprendidas, que varían entre un auditor y otro, considerando que el sujeto en sociedad experimenta la necesidad de ser responsable con su conducta a partir de la reflexión desarrollada para lograr el reconocimiento del entorno.

Tal afirmación, pueden reforzarse a partir del relato del Auditor 1 el cual expresó, “indudablemente mis padres formaron una responsabilidad en mí, o sea me hicieron responsable de situaciones”, significa entonces, que la responsabilidad es una conducta aprendida por el auditor en su desarrollo personal como sujeto social, es impulsada por agentes externos y fortalecida a través de los valores inculcados por padres, maestros u otros sujetos que han ejercido influencia sobre estos.

Demostrando a Foucault (1988) los valores y expectativas que el sujeto desarrolla a partir de su interacción con el entorno se apoyan en un campo de posibilidades dispersas, se entretajan en la individualidad del auditor a partir de la percepción particular que este desarrolla sobre los hechos de su ambiente, es decir, el auditor al apoyar su juicio profesional en el impulso de estrategias para lograr un reconocimiento, afianza la generación de una marca personal, que lo somete a una subjetividad vivencial que lo impulsa hacia el logro de un objetivo establecido. Para el Auditor 1

[E]sta marca profesional viene dada por el criterio que uno ha tenido para emitir juicios profesionales y para efectos de los trabajos hechos en el ámbito profesional, porque uno trata de hacer las cosas lo mejor posible para buscar ese renombre, hacer las cosas justo a tiempo

En el relato del Auditor 1, se evidencia la presencia de un impulso social que incita al auditor a formar juicios razonables de acuerdo a lo que el entorno espera de él, lo cual constituye la base de una relación de dominación que además de ejercer influencia, somete al individuo y lo impulsa a trabajar por el logro de un objetivo particular.

Por su parte, para el Auditor 2 el desempeño profesional se caracteriza por estar “apegado a la ética profesional, me gustan las cosas claras concretas y precisas”, siendo así, el entorno social es vinculante al profesionalismo del individuo y sobre este, se desarrollan un conjunto de directrices que promueven el perfeccionamiento de ciertas actividades puntuales. En contraste, las opiniones del Auditor 6 caracterizaron su desempeño profesional de la siguiente manera

[T]rato siempre de aferrarse a la normativa tanto del punto de vista de las normas de contabilidad, de información financiera, de auditoría, de tributos, de lo que se trate, y en lo que respecta a las normas éticas, los principios éticos apegarme lo más posible a la ética profesional.

Las afirmaciones del Auditor 6 en contraste con el relato del Auditor 2 discrepan de lo señalado por Zamora (2016), quien expresa que el juicio profesional se forma a partir de los enunciados propios de cada profesión. Considerando que el relato de los auditores entrevistados respalda que la formación de su juicio se sustenta no solo en los postulados propios de su profesión enmarcados en la ética y la normativa, sino que, además reflexiona sobre

criterios particulares que lo conducen a formar decisiones racionales de manera precisa sobre los hechos analizados y el entorno estudiado.

En opiniones del Auditor 2 “siempre me ha gustado ser bien transparente, y si tengo que revelar una información que no está, pues la hago... entonces nunca me ha gustado que digan este es un profesional mediocre... que se deja manipular”. Las percepciones del Auditor 2, coinciden con los argumentos del Auditor 1, en la medida en que ambos evidencian en su discurso la voluntad de formar su juicio a partir de la aceptación del entorno.

Tal hallazgo, desde la perspectiva del poder de Foucault (1988) representa una subjetividad social emergente en el sujeto, se desarrolla en la medida en que el auditor reconoce en su entorno una motivación para desplegar actividades puntuales, convirtiéndose en una forma de poder social que incita y seduce la formación de una decisión razonable de acuerdo a lo que otros esperan del auditor.

Por tanto, es una forma de poder que busca la aceptación social, pero esta no ha sido la única subjetividad desde la perspectiva del desempeño develada en el relato de los entrevistados, tomando en cuenta las afirmaciones del Auditor 4, quien definió su desempeño profesional y su juicio con el siguiente relato

[H]asta ahora lo defino y lo caracterizo como aceptable, y bueno hemos contribuido o tratamos de contribuir en lo máximo, no solamente a prestar un buen servicio a nuestros clientes... sino también enriquecedor para quienes trabajan con uno, que también se enriquecen con la experiencia que mutuamente conseguimos.

De esta manera, la motivación surgida a partir del desempeño profesional del auditor, no solo busca la aceptación social del individuo posicionada a través de una “marca personal” en su entorno, tal como lo expusieron los Auditores 1 y 2, sino que además fomenta una contribución con el entorno al pretender fortalecer la

actividad y el entrenamiento de sus subordinados, incluyéndolo nuevamente en la versatilidad del poder ejercido sobre la formación del juicio profesional.

Es evidente entonces, que la disposición racional del auditor en el desempeño profesional es un aspecto decisional del sujeto, marcado por la subjetividad del entorno, dentro de esta se incorporan las vivencias, el profesionalismo, los valores, las creencias, las expectativas, los beneficios y objetivos definidos.

El relato del Auditor 7, evidencia que las motivaciones externas fundamentan la formación del juicio profesional del auditor en el desempeño profesional, adicionalmente, se considera lo expresado por los Auditores 1, 2 y 4 respectivamente, quienes en su afán de lograr la aceptabilidad del entorno han despertado la necesidad de apartarse de intereses particulares y enfocarse en trabajar por el bienestar común.

Las opiniones del Auditor 7 textualmente expresaron lo siguiente “me motiva hacer las cosas aún mejor, en dar mucho más yo pienso que me falta dar muchísimo más y aprender y seguir dando más, pero de verdad que, si me siento súper, súper bien”. Así mismo, para el Auditor 4

[V]erdaderamente a veces la carencia de experiencia no es culpa de la persona si no que no ha tenido la oportunidad de aprender y desarrollar su ejercicio profesional, y con el equipo que tú tienes pues a veces tienes la ventaja que también te enriqueces de ellos porque ellos también tienen esa capacidad de opinar y de ver las cosas y de ahí sirve de referencia

El relato del Auditor 4 sustenta que la formación del juicio profesional se fortalece en la subjetividad derivada del entrenamiento, es decir, el sujeto en su afán de lograr aceptación social, desarrolla mecanismos que le permiten y facilitan

el proceso de entrenamiento individual, sea este para beneficio propio, o para el desarrollo y surgimiento de nuevos auditores, los cuales forman parte de su equipo de trabajo.

Por otra parte, el desempeño profesional ha despertado en el auditor la formación de un juicio profesional escéptico, es decir, ha confrontado las opiniones propias frente a diversos aspectos que lo han hecho trascender las propias barreras de investigación desarrolladas, impulsándolo a la atención de nuevos elementos a fin de aumentar la confiabilidad de la información auditada.

Para el Auditor 7 “el desempeño de un trabajo te abre o te da la apertura a otro, entonces eso te motiva de buscar algo”, en otras palabras, el perfeccionamiento profesional se logra a través de la ejecución constante de trabajos de auditoría, de tal modo, que lo expresado por los Auditores 1 y 4 sustenta el relato del Auditor 7, al manifestar en su discurso que los años de experiencia profesional fomentan decisiones racionales acordes a los objetivos de la auditoría, y en este caso agregan, factores de cuestionamiento que le permiten fundamentar el desarrollo de una labor apegado a principios de escepticismo profesional.

Para el Auditor 2, “cuando uno audita y conoce nuevas organizaciones uno ve que esa empresa fabrica un producto “X” y no estaba acostumbrado pues a desarrollar más, a investigar más como es el funcionamiento, entonces me permite ampliar un poco más en otras gamas”, se evidencia que las relaciones de poder presentes en la formación del juicio profesional desde la perspectiva del desempeño, motivan el desarrollo de estrategias de investigación que le permitan

al profesional fundamentar un conocimiento amplio de diversos aspectos sobre los cuales se requiere su atención.

El Auditor 1, al ser abordado sobre los aspectos personales que lo han motivado en su desempeño profesional expresó “la formación que he tenido me ha llevado mucho a ese campo, y la parte de auditoría, porque es que yo... tengo mucha facilidad para ver errores”, es decir, la ligereza para detectar errores surge a partir de la formación profesional, de esta manera, el escepticismo aplicado en la formación del juicio depende de un óptimo desarrollo profesional.

Finalmente, interpretando el relato del Auditor 3, podría afirmarse que este realiza un aporte sobre el tema de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación del juicio profesional, cuanto en su discurso expresó “me gusta... ir más allá, investigar hasta lo más profundo, aunque dicen que el objetivo de la auditoría no es determinar fraudes, ni robos, ni nada de eso, pero entonces para que la quiero”.

Desde la perspectiva del Auditor 3, la formación del juicio profesional se desarrolla a partir de una mentalidad cuestionante de la información que presentan las entidades, así, el auditor debe aplicar en su labor decisiones racionales impregnadas de escepticismo. Ajustándose a lo establecido por la NIA 200 (IAASB, 2016), la cual instituye que uno de los principios y responsabilidades sobre los cuales el auditor debe fundamentar su labor, es el desarrollo pleno y responsable de un pensamiento inquisitivo, sobre la información revelada por la entidad y la gerencia a través de los estados financieros.

Dados los hallazgos de la investigación, la siguiente figura presenta de manera resumida la subjetividad social impuesta por el desempeño profesional en

la formación del juicio del auditor, en su cúspide se identifican cinco palabras clave que lo describen; en los laterales, se evidencia las distintas relaciones de poder intervinientes en su proceso; y finalmente, en la base de la imagen se develan los resultados que convergen de la influencia del poder en su proceso.

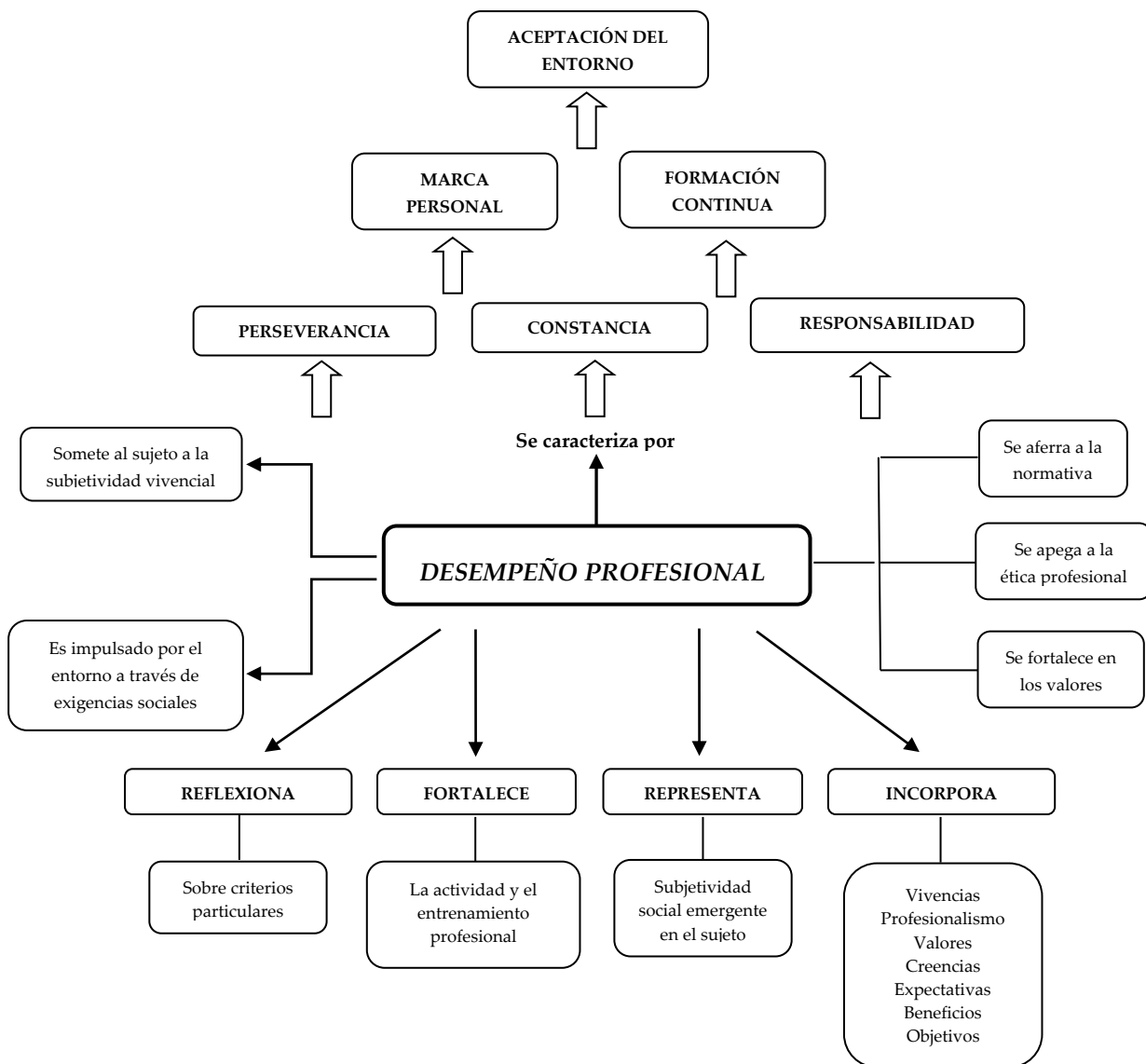


Figura 8. Interpretación de la subjetividad derivada del desempeño profesional.
Fuente: Valderrama (2019).

La figura anterior, presenta en términos resumidos el conjunto de aspectos que demarcan la formación del juicio profesional del auditor desde la perspectiva del desempeño del sujeto, dentro de los cuales se incluyen: la constancia, perseverancia, formación continua, responsabilidad y el desarrollo de una marca

personal. Todo ello, enmarca el desarrollo de una labor profesional que busca la aceptación del entorno, y somete la decisión del auditor a una subjetividad vivencial.

El entorno del profesional establece sobre el sujeto un conjunto de exigencias, las cuales el individuo busca satisfacer a través del acatamiento de las directrices éticas y la normativa, en otras palabras, el desempeño profesional atiende los enunciados propios de la profesión, pero adicionalmente, considera la reflexión de criterios particulares del sujeto, el cual es formado a partir de la agrupación de elementos esenciales como las vivencias, el profesionalismo, los valores, las expectativas, los beneficios y objetivos esperados.

Significa entonces, que la formación del juicio profesional desde la perspectiva del desempeño del auditor, se somete a una subjetividad social derivada de la interacción del sujeto con el entorno, promueve el desarrollo de un juicio escéptico y partir de este, el auditor aplica una mentalidad inquisitiva y cuestionante sobre la información que se le presenta. Siendo así, la capacitación, la experiencia y el desempeño representan un sistema complejo que interactúa con el sujeto y la sociedad, facilita, seduce, incita, hace más fácil y a veces más difícil, la formación de un juicio profesional razonable de acuerdo a la evolución cognitiva del auditor.

CAPÍTULO VII

CONDICIONES DE FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL FRENTE A LA SUBJETIVIDAD IMPUESTA POR LAS RELACIONES DE PODER

“Todo el mundo conoce estos hechos banales. Pero el hecho de que sean banales no significa que no existan. Lo que tenemos que hacer con los hechos banales es descubrir -o tratar de descubrir- cuál es el problema específico y tal vez original relacionado con ellos”

Michel Foucault (1988)

Una vez analizadas las relaciones de poder e interpretada la subjetividad impuesta por estas sobre la formación del juicio profesional del auditor, en este apartado del estudio se examinarán las condiciones de formación de la decisión racional frente a esta subjetividad impuesta, de tal modo, que el presente capítulo detalla la dirección hacia donde se orienta el juicio cuando el individuo es influenciado por la dominación del entorno.

En efecto, en esta sección se aborda la intencionalidad a través del examen de las tendencias de la formación del juicio profesional cuando existen relaciones de poder influyentes sobre el auditor, así como, la definición de los diferentes factores subjetivos y el modo en que estos actúan sobre la decisión racional del profesional.

Tendencias del juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder

A lo largo de la investigación, se ha venido razonado que el juicio profesional se fortalece con la aplicación del conocimiento y la experiencia, representando un razonamiento decisonal derivado de un conjunto aspectos subjetivos de acuerdo a lo interpretado en el capítulo anterior. En otras palabras, al considerar que el juicio profesional deriva del conocimiento y la experiencia, puede afirmarse que este es el resultado de las relaciones de poder a las cuales el profesional está expuesto durante su vida, tanto en el ámbito personal, como el profesional.

De tal modo, que la subjetividad social impuesta por las relaciones de poder sobre la formación de juicio profesional es un factor determinante de la calidad de los juicios, por cuanto direccionan la decisión del auditor hacia campos específicos. Para Rancilla *et. al.* (2011), en el ámbito de la auditoría el juicio del auditor se impulsa hacia determinadas actividades, promovidas por el entorno (factores externos) o el razonamiento propio del sujeto (factores internos) arrojando una serie de tendencias de la decisión profesional.

Al respecto, los hallazgos de la investigación evidenciaron que el auditor en ocasiones predispone la formación de su juicio, amparado en la información disponible y el conocimiento previo, así lo afirma el relato del Auditor 1, quien en concordancia con lo señalado por Rancilla *et. al.* (2011) expresó

Cuando uno genera **un juicio profesional basado en conocimientos y experiencias** lo que permite es que el juicio profesional esté enmarcado en términos muy coloquiales puesto que las experiencias se convierten en conocimientos, entonces cuando emite un juicio profesional de acuerdo a la experiencia, **este termina siendo sencillo pero asertivo basado en conocimientos.** *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

Desde la perspectiva del Auditor 1, la formación del juicio profesional con base en la experiencia y el conocimiento se desarrolla en un ámbito de la complejidad, es decir, la decisión racional es un asunto de aplicación del conocimiento previo, de tal modo, que atiende a razonamientos desarrollados con anterioridad, que interpretados desde la óptica del poder de Foucault (1988) se despliega a través de un entramado de subjetividad que impone condiciones de guía y dirección al sujeto.

De esta manera, la formación del juicio profesional del auditor se realiza considerando la disponibilidad de la información, para el Auditor 3 “sin información no hay nada, yo puedo comparar la información que tengo inicialmente con la que obtuve y así emitir una opinión”, es decir, el conocimiento previo obtenido por el profesional delimita el aprendizaje alcanzado sobre factores puntuales de la entidad auditada, lo cual conduce la decisión hacia una razonabilidad contextualizada. Para el Auditor 4

[L]a **experiencia**, la **investigación** y las **consultas**... te indican el camino para emitir ese juicio y esa opinión indudablemente, y por supuesto, la situación misma del **trabajo que has desarrollado** y ahí combinas todos esos elementos y todos esos factores, cuales son los resultados y cuál es la **experiencia** que se te ha podido presentar **en trabajos anteriores** que hayan sido similares o parecidos al que desarrollaste para emitir tu opinión y esa experiencia esa consultoría y esa investigación que tú haces constantemente te ayuda mucho en el momento de determinar cómo vas a desarrollar tu opinión, tu juicio y tu dictamen final pues de **como viste, como desarrollaste** el trabajo y cuáles son **los resultados** que obtuviste, entonces todo eso va en conjunto, la experiencia, la investigación, los trabajos de años parecidos al que estas desarrollando o al que acabas de desarrollar te dan ese camino para tu emitir el juicio y la opinión definitiva. *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

Las afirmaciones del Auditor 4 denotan un conjunto de puntos que en el contexto del examen de las condiciones de formación del juicio profesional del auditor son importantes resaltar; por una parte, el referido auditor menciona que la experiencia, investigación y consulta son elementos conducentes de las decisiones, es decir, dirigen su atención hacia condiciones específicas o características propias, por tanto, desde la perspectiva de Foucault (1988) son fuerzas subjetivas que impulsan, direccionan y controlan la formación del juicio.

Por otra parte, identifica un orden de dominación impulsado por la experiencia en trabajos anteriores y los años de ejercicio profesional, los cuales son descritos por el Auditor 4 como factores condicionantes para la realización de una disertación propia, de tal modo, que el juicio profesional se convierte en una decisión racional derivada, es decir, se desarrolla a través de fuerzas subjetivas que lo impulsan de una manera sutil, se fundamenta en el despliegue de una fuerza de sumisión que hace que atienda criterios de individualidad impuesta, definida por elementos clave y factores determinantes en el auditor.

Para el Auditor 6 “en la medida en que tu más conozcas el objeto que vas a auditar eso te va a servir de mucha ayuda para la formación del juicio”, evidenciando así, que la fuerza subjetiva que impulsa el juicio profesional tiene su eje transversal en el conocimiento inspirado por el entorno que ejerce relaciones de poder desde la perspectiva de Foucault (1988) y fundamenta la experiencia aplicada en el ámbito de la decisión racional, lo cual evoluciona hacia la generación del conocimiento individual y permite el desarrollo de un juicio sólido de acuerdo a la percepción del sujeto.

Significa entonces, que el juicio profesional presenta una tendencia a formarse a partir de la información disponible al auditor, para el Auditor 6

[Si tú ya tienes experiencia auditando por ejemplo a un tipo de empresas determinado y vas auditar una empresa que está dentro de ese ramo el conocimiento que ya tengas de otros **te va a permitir**, desde el momento en que tu comienzas esa auditoría, **ir buscando los elementos que ya tu sabes** por experiencias de otras auditorías, o del conocimiento de ese tipo de empresas sabes **dónde pueden estar sus fortalezas, debilidades, etcétera**. O sea **hacia dónde dirigir más las pruebas y los procedimientos o técnicas de auditoría a aplicar** y por supuesto todo eso te debe ayudar o te va ayudar a formar tu mejor juicio. *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

En otras palabras, la experiencia en el ámbito de la auditoría es una fuerza subjetiva impulsada por las relaciones de poder a las cuales el sujeto está expuesto en la sociedad, la cual direcciona la formación del juicio profesional y lo impulsa hacia la ejecución de actividades propias en la realización de la auditoría, de acuerdo al Auditor 6, establece condiciones para el diseño de las pruebas y los procedimientos, así como, la aplicación de técnicas de investigación puntuales de acuerdo a la confirmación de condiciones previas analizadas por el auditor, lo cual tiene sus bases en la disponibilidad de información que tenga el sujeto.

El relato del Auditor 6, se ajusta teóricamente a los preceptos establecidos por Ranzilla *et al.* (2011) quienes expresan que la formación del juicio profesional se realiza a partir de la consideración de la información disponible al auditor. Adicionalmente, evidenció que el juicio se forma con una tendencia hacia la confirmación de hipótesis planteadas por el profesional, a partir del conocimiento previo, es decir, la información disponible al sujeto hace que este se profile supuestos y en su actividad, desarrolle estrategias de investigación que tiendan a

la confirmación o refutación de las presunciones formadas. Esta evidencia también se obtuvo del relato del Auditor 5, quien expresó

[L]a información disponible tu puedes obtenerla precisamente cuando tu empiezas hablar con el cliente... empiezas a percibir las **intenciones de la empresa, como se formó, para qué se formó, las metas, los objetivos, el objeto principal**, y entonces usted se empieza a dar cuenta desde la misma conversación... **se va formando una idea de que es esa empresa**, solamente **con una conversación usted puede saber si esa empresa se está llevando bien** administrativamente hablando, si la empresa está logrando o se está rigiendo hacia el objeto principal y por allí usted comienza a percibirlo y bueno después por lógica y vendrán los documentos; de registros y todo eso. *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

Desde la perspectiva del Auditor 5, el juicio profesional se desarrolla a partir del conocimiento previo y se fortalece en la comprensión de las particularidades propias de la entidad auditada, lo cual arroja factores determinantes que lo conducen hacia la formación de hipótesis y posteriormente a la confirmación de las mismas.

Igualmente, el relato del Auditor 5 evidenció que las conversaciones con los miembros de la entidad pueden significar relacionamientos de poder, por cuanto, suministran líneas de información que el auditor en su labor profesional termina por confrontarla con evidencia obtenida, de tal modo, que las conversaciones con la entidad se ajustan a lo señalado en la NIA 260 (IAASB, 2016) pero estas direccionan el juicio del auditor hacia la confirmación de presunciones realizadas con base en el conocimiento adquirido, sea este de corte teórico, experimental y racional, o derivado de la subjetividad propiciada por la información obtenida de la entidad auditada.

Así mismo, el relato del Auditor 6 develó condiciones fundamentales que evidencian que la formación del juicio profesional presenta tendencias hacia la confirmación de hipótesis, por cuanto, en su relato expresó

[Si tú tienes un tipo de conocimiento de una empresa y te vas a conseguir algo novedoso que no habías visto en las otras eso te permite... mejorar tu conocimiento o de otra manera, lo que ya tienes, **te va a permitir confirmar** que eso que tenías ya formado o que tenías ante el juicio es real, es positivo o negativo, como tal o **si era cierto**.
[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]

Podría afirmarse entonces, que la formación del juicio profesional tiene elementos fundamentales que la conducen hacia la confirmación de presunciones o elementos teóricos, las cuales han sido impulsados por la formulación de especificidades a partir de la subjetividad impuesta a través del conocimiento y la experiencia, lo cual desde la óptica de Foucault (1988) puede analizarse como un entramado social conducente y direccional que impulsa e incita al individuo hacia la formación de decisiones racionales con base en las ideas o presunciones atribuidas.

Con base en los razonamientos que se han venido realizando la siguiente figura presenta de manera resumida los aspectos que condicionan la formación del juicio profesional del auditor en el contexto de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde dos perspectivas clave disponibilidad de información y confirmación de la misma.

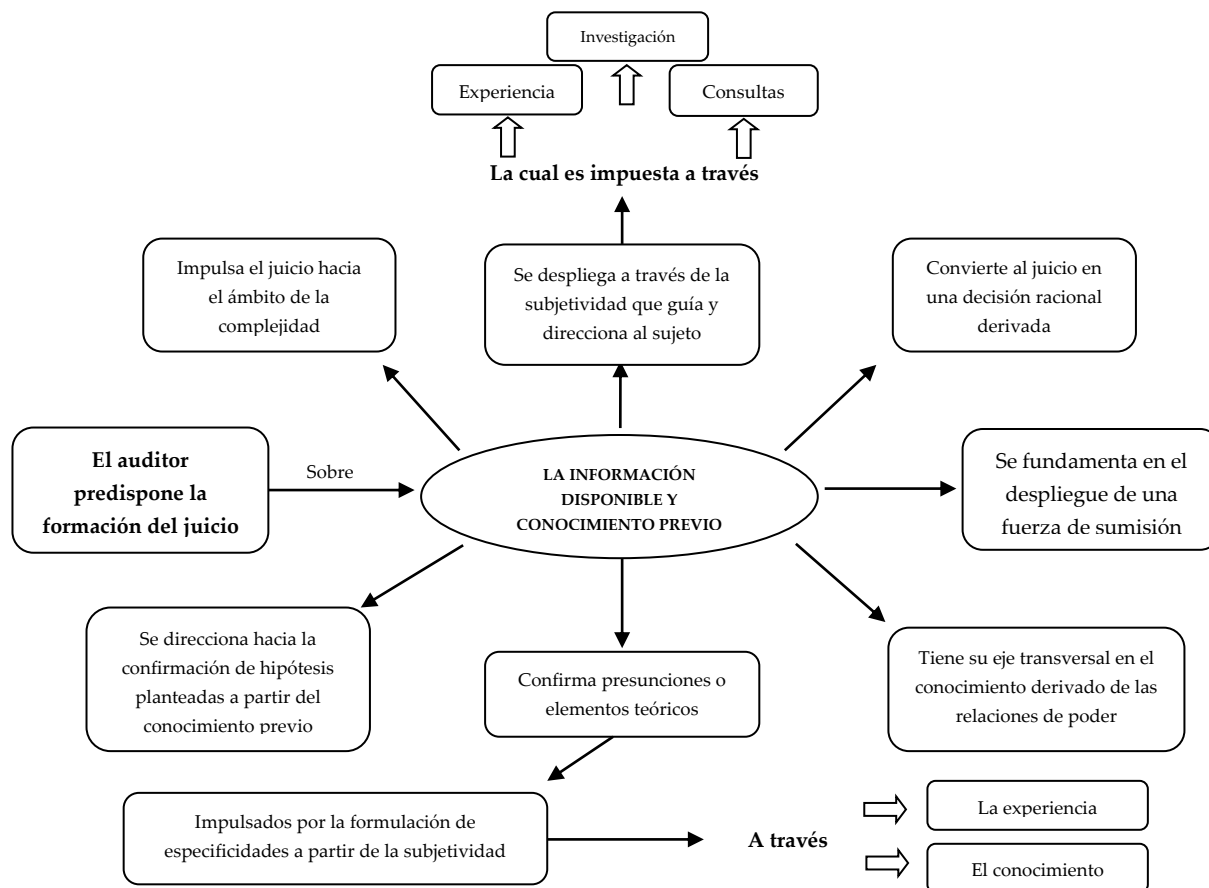


Figura 9. La disponibilidad de la información y conocimiento previo como aspecto subjetivo impuesto en la formación del juicio profesional.
Fuente: Valderrama (2019).

En la figura anterior se presentan de manera resumida los aspectos que condicionan la formación del juicio profesional del auditor desde dos perspectivas: disponibilidad y confirmación de la información, factores que permiten reconocer que la decisión racional del auditor se forma en un ámbito de complejidad, por cuanto se despliega a través de una subjetividad que guía y direcciona al sujeto y se fortalece en el ejercicio de la experiencia, la investigación y el desarrollo de consultas a expertos.

En efecto, el juicio profesional se forma como decisión racional derivada de fuerzas de sumisión impuestas sobre el auditor, cuyo eje transversal se sustenta en el conocimiento como capacidad objetiva impulsada por diversas relaciones de poder a las cuales el sujeto está expuesto, que lo conducen a la confirmación de hipótesis planteadas a partir del conocimiento previo, así como, a la refutación de elementos teóricos adquiridos con anticipación.

Sin embargo, esta no es la única tendencia que presenta la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, esta afirmación puede realizarse una vez examinado el relato del Auditor 6 quien resaltó “la experiencia, las situaciones que tu estas evaluando o las que tu estas enfrentando te dan la capacidad para hacer tu trabajo, entonces eso debería darte libertad o debería darte confianza”.

Significa entonces, que la formación de la decisión racional del auditor se realiza sobre una base de confianza, la cual es obtenida por el sujeto en el transcurrir de su experiencia y trayectoria profesional. Para el Auditor 2 con los años de ejercicio “ya uno sabe cómo es, o como desenmarañar las cosas que están haciendo”, para el referido auditor, el tiempo en el ejercicio profesional es un factor fundamental para el desarrollo de un juicio razonable por cuanto agrega confianza al sujeto.

El argumento del Auditor 2 al ser confrontado con lo señalado por Ranzilla *et al.* (2011), devela un juicio formado con implicaciones evidentes, por cuanto se fundamenta en la apreciación de las habilidades propias del sujeto para realizar diagnósticos precisos y otros juicios o estimaciones. Igualmente, para el Auditor 6 la confianza en sí mismo le permite “saber que el juicio que se está formando en la

empresa es sobre la base de la evidencia de auditoría que has realizado, pues debería darte la certeza de que lo estás haciendo bien”.

Con base en la afirmación del Auditor 6, la estimación de la experiencia y las habilidades propias del profesional es el sustento de la formación de un juicio sólido, por cuanto es la confianza propia, la que determinará lo que puede ser objetivo o razonable de acuerdo al deber ser en la actividad de auditoría. Así mismo, para el Auditor 5 la confianza en sí mismo es un factor fundamental para la formación del juicio, considerando que

[E]s la **base del éxito**, si usted confía en el trabajo que está realizando, **su juicio profesional va estar siempre apegado a los principios... a la normativa** y va estar llevado de una forma **coherente**, yo digo a veces que... cuando uno no se vende bien a uno **lo van a catalogar**, o a uno **lo van a marcar**, si usted se vende profesionalmente hablando **como una persona equilibrada**, como una persona **objetiva**, como una persona que **hace su trabajo con apego en la norma**, hace su trabajo con apego a unos documentos y en base a una revisión, a una verificación de documentos y todo esto, y usted presta el servicio de la asesoría, la orientación y les inculca eso también a sus clientes, **sus clientes van hacer el mejor referente**, esa va a ser la mejor referencia. *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

Desde la perspectiva del Auditor 5, la confianza en sí mismo permitirá al profesional el desarrollo de una imagen favorable para el ejercicio de la actividad de auditoría, así mismo, lo impulsará al cumplimiento de las disposiciones normativas y éticas profesionales, de tal modo, que la formación del juicio profesional del auditor sobre la base de la confianza se impregna de una subjetividad individual que hace que el sujeto se comporte de una manera

determinada para el logro de un objetivo puntual, la proyección de una imagen competitiva de su actividad en el entorno.

De esta manera, la formación de la decisión racional del auditor sobre la base de las relaciones de poder intervinientes en el sujeto, denota dos aspectos fundamentales que deben ser considerados en el examen de las condiciones de formación del juicio frente a la subjetividad impuesta por los relacionamientos de poder, para el cual Auditor 4 aportó lo siguiente

[H]ay dos cosas **la confianza y el exceso de confianza... la confianza está referida** es a eso a **la investigación**, a la **experiencia**, a la **consulta**, a las **normas** y al **desarrollo del trabajo**, y el **exceso de confianza** yo más que todo lo vinculo **al trabajo que hacen tus colaboradores** y tienes que revisarlos tienes que verlo con ellos porque **a veces ese exceso hace que muchas veces se incurran en improvisaciones** y en juicios que no están debidamente documentados y soportados, entonces **el exceso de confianza en la auditoría es un pecado**. *[Los elementos resaltados fueron derivados del examen propio del investigador]*

De esta manera, la formación del juicio profesional del auditor se realiza sobre una base de la confianza en sí mismo, es decir, se genera a partir de la auto aceptación, el conocimiento propio, de la dominación de la evaluación individual de las capacidades que indican las fortalezas y debilidades que posee el sujeto, lo cual es analizado por el auditor, considerando su experiencia y capacitación en áreas específicas.

Entonces, puede afirmarse que la formación del juicio profesional del auditor atiende a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder que analizadas desde la perspectiva de Foucault (1988) devela un conjunto de condiciones: 1) se forma sobre la información disponible y el conocimiento previo,

cuya esencia fundamental guía y direcciona la decisión racional del auditor; 2) presenta como eje transversal el conocimiento como capacidad objetiva derivada de las relaciones de poder; 3) aprecia las habilidades propias para realizar diagnósticos, juicios y estimaciones; y finalmente, 4) impulsa el desarrollo de una imagen favorable del profesional.

En la figura siguiente se muestra de manera esquemática el condicionamiento impuesto por las relaciones de poder sobre la formación del juicio profesional del auditor, se presenta de manera ilustrativa a través de una ruta de subjetividad que parte de las relaciones de poder derivadas de la experiencia y el conocimiento, como capacidades objetivas que fortalecen la decisión racional, y establecen patrones que direccionan e impulsan la subjetividad del individuo.

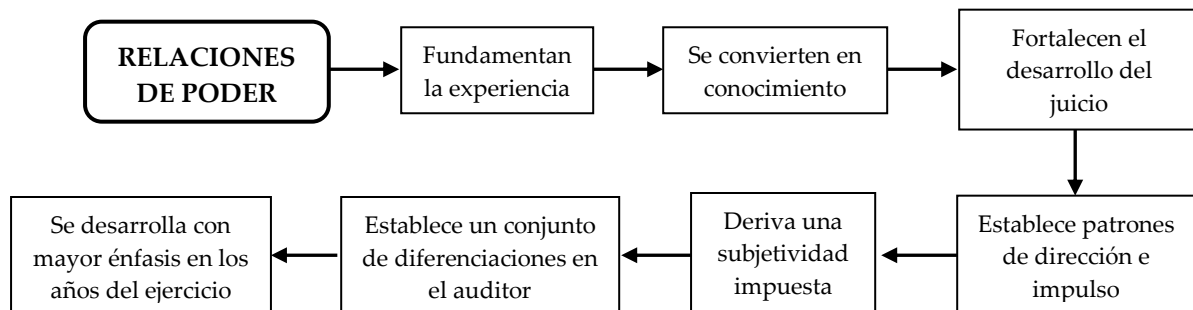


Figura 10. Ruta de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder en la formación del juicio profesional del auditor.

Fuente: Valderrama (2019).

Con base en la argumentación ilustrativa expuesta en la figura anterior puede afirmarse que la formación del juicio profesional del auditor es una decisión racional fundamentada en la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, las cuales representan un conjunto de condicionamientos sociales aplicados sobre el

auditor que ejercen un orden de dominación a través de la sumisión, sujeción y subjetividad que contextualiza la individualidad del sujeto.

En la siguiente figura se presenta el condicionamiento impuesto sobre la formación del juicio profesional, el cual a través de la confianza en sí mismo impulsa la decisión racional del sujeto hacia el desarrollo de una imagen favorable del individuo en la sociedad, en la parte superior, se presentan los tres aspectos subjetivos básicos derivados de la confianza durante el proceso de formación del juicio profesional del auditor, a los lados, se logra visualizar la motivaciones puntuales derivadas de ella, y en la parte inferior se contextualiza la misma a través de la diferenciación entre confianza y su exceso.

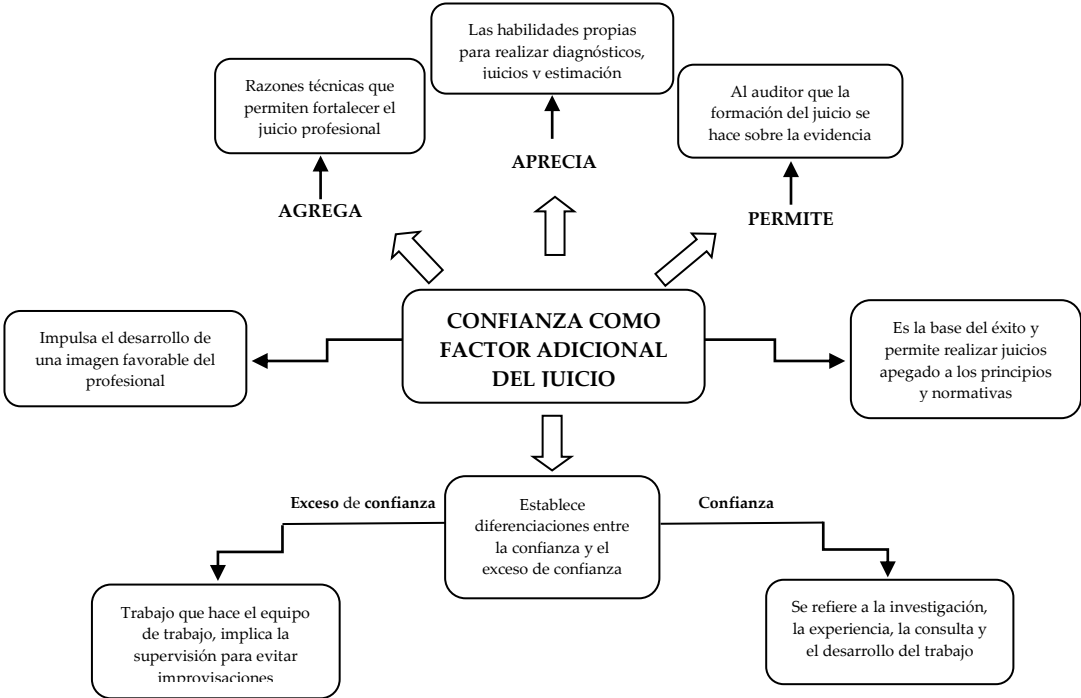


Figura 11. La confianza en sí mismo y su condicionamiento impuesto sobre la formación del juicio profesional del auditor.

Fuente: Valderrama (2019).

Con base en la ilustración presentada en la figura anterior se describe que la confianza en sí mismo es un elemento subjetivo que agrega razones técnicas que permite fortalecer la formación del juicio profesional del auditor, considerando que esta aprecia las habilidades propias del sujeto a fin de sustentar el desarrollo de diagnósticos, juicios y estimaciones razonables.

Desde la perspectiva de los auditores entrevistados la confianza en sí mismo, además de ser un elemento fundamental para el desarrollo de juicios razonables, también es la base del éxito profesional, por cuanto este contribuye al acatamiento normativo, la fijación de principios y el impulso de una imagen profesional favorable.

De tal modo, que este elemento subjetivo es desarrollado por el auditor exponiéndolo al anclaje de su decisión hacia el conocimiento previo, la confirmación de hipótesis y supuestos, así como, a la refutación del auto conocimiento, en otras palabras, es una subjetividad derivada de los relacionamientos de poder impuestos sobre el auditor, por cuanto son estos los que contribuyen a la generación de una confianza propia en el sujeto a través de una aceptación social que el individuo busca obtener.

Factores intervinientes en el juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder

Las relaciones de poder han sido definidas como el conjunto de relacionamientos sociales a las cuales el auditor está expuesto durante su labor, su efecto tiene significancia en la formación de su juicio profesional. El poder es transmitido por diversos canales identificados por Foucault (1988) como relacionamientos

comunicacionales, los cuales se encargan de transferir un mensaje de dominación e influencia de un sujeto a otro a través del lenguaje, los símbolos y las representaciones mistificadas.

En el contexto de la formación del juicio profesional del auditor, estos relacionamientos comunicacionales, imponen un conjunto de características propias en cada sujeto, lo cual se desarrolla a través de las capacidades objetivas caracterizadas por el conocimiento y la experiencia, fortalecidas en el tiempo de actividad profesional, así como, en la capacitación del auditor.

De tal modo, que el conocimiento y la experiencia son elementos vinculantes e influyentes en la formación del juicio profesional del auditor, se desarrollan a partir de la influencia de agentes externos y se refuerzan en el razonamiento del sujeto realizado por una analogía interna. En la siguiente figura se muestra de manera resumida los argumentos anteriores.

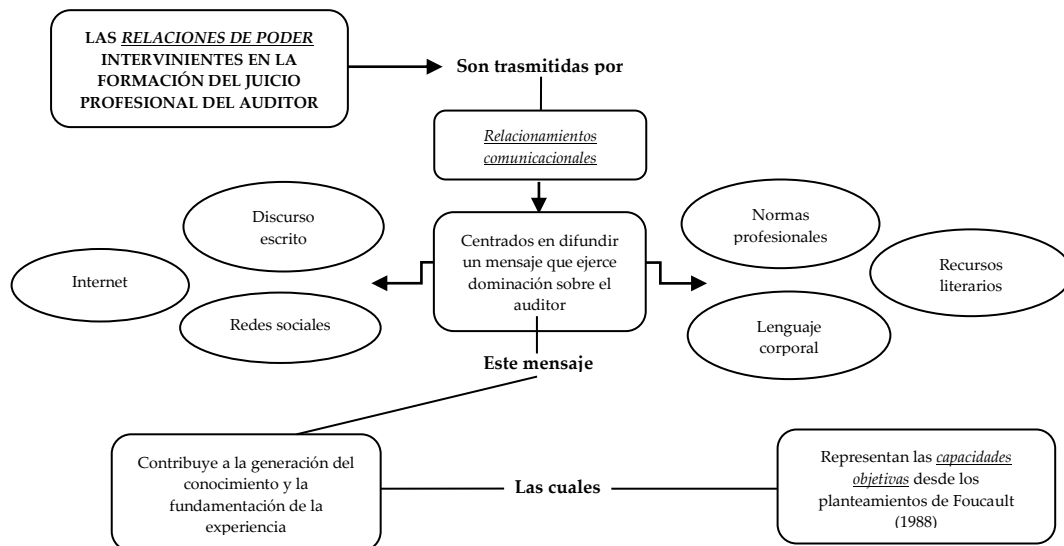


Figura 12. Las relaciones de poder, su canal y su consecuencia en la formación del juicio profesional del auditor.

Fuente: Valderrama (2019).

Una vez visualizados los aspectos detallados en la figura anterior, en este apartado de la investigación se examinan las condiciones de formación del juicio profesional, considerando los factores internos y externos que intervienen en la decisión racional del auditor considerando los relacionamientos comunicacionales que transmiten el poder al individuo. Para interactuar con los auditores entrevistados, sobre este punto, se les abordó a través de diversas interrogantes realizadas en función de su relato de vida, lo que permitió develar un conjunto de aspectos a saber.

El relato del Auditor 1, al ser abordado por el investigador sobre los factores que pueden afectar su juicio profesional, respondió “todo parte de una planificación, al iniciar la auditoría me planifico, si el tiempo es corto planifico en función de ese tiempo, al igual que si son largos, todo parte de la planificación inicial”, es decir, para el referido auditor el tiempo disponible para la realización de un trabajo es un factor fundamental que contextualiza el juicio, por cuanto, ajusta su planificación al cumplimiento de plazos determinados e impuestos sobre su actividad.

Las referidas afirmaciones del Auditor 1 exteriorizan contradicciones en su discurso, tomando en cuenta que este profesional más adelante expresó “en función de mi tiempo ejecuto la actividad y emito el respectivo informe, el tiempo no me afecta para emitir un juicio profesional”, el relato del Auditor 1 devela, en otras palabras, que el tiempo disponible para el ejercicio profesional es vinculante para su planificación, no así para su juicio, cuya perspectiva permite dilucidar dos aspectos puntuales:

- 1) El tiempo es determinado por el cliente del encargo o terceros interesados en función de las necesidades de la información examinada, de tal modo, que esta es una fuerza externa interviniente en el juicio por cuanto el profesional planifica su labor en función del cumplimiento de plazos de holgura o de restricción.
- 2) El tiempo es un factor externo que atiende parámetros de individualidad impuesta desde la perspectiva de los planteamientos de Foucault (1988) considerando que este no deriva de la analogía propia del sujeto, sino responde a las presiones del entorno y a las necesidades de los interesados.

Significa entonces, que los relacionamientos de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor contextualizan la decisión racional, al imponer a través de relacionamientos comunicacionales restricciones en el juicio, en este caso atribuyendo condiciones en el tiempo para la realización de una labor profesional, la cual vista desde los planteamientos de Foucault (1988) representan exigencias de un sujeto impuestas sobre otro, buscando forzar la actividad de un individuo a través de la sutileza del discurso.

Adicionalmente, el relato del Auditor 1 descubre un acatamiento normativo de la profesión contable, tomando en cuenta que la NIA 210 (IAASB, 2016) caracteriza las condiciones bajo las cuales se debe aceptar los términos del encargo de auditoría, identificando el tiempo como un factor determinante para la conformidad del auditor al aceptar un contrato de aseguramiento.

De esta manera, el desarrollo de una auditoría y la formación del juicio profesional del auditor se involucran con el acatamiento normativo y las presiones del tiempo e imposiciones del entorno, lo cual desde Foucault (1988) tienen su

esencia en relacionamientos de dominación que aplican restricciones y contextualizan la actividad del sujeto en la sociedad. Para el Auditor 2

[C]uando llegas a la empresa por primera vez uno no conoce cuál es la infraestructura de esa empresa, cual es la actividad que se desarrolla allí, el factor humano que hay allí, entonces es una experiencia bonita porque uno se involucra dentro de esa empresa y la va conociendo, uno se enriquece más en la parte empresarial.

Desde la perspectiva del Auditor 2 los relacionamientos comunicacionales desarrollados a lo largo de la actividad de auditoría se fundamentan además en el progreso de las relaciones interpersonales con el recurso humano de la entidad, estas ejercen poder sobre el individuo al enriquecer el conocimiento de los factores del cliente y la caracterización de su dinamismo económico, contextualizando los aspectos a considerar por el auditor para las definiciones del cliente, las regulaciones aplicables y las condiciones propias de la industria.

En este contexto, las relaciones interpersonales permiten identificar un relacionamiento comunicacional alcanzado a través de la interacción del auditor con el recurso humano de su cliente, una relación de poder que somete al auditor por medio de una individualidad impuesta, y una capacidad objetiva que impulsa el conocimiento y experiencia profesional en el sujeto, lo cual sin duda alguna fundamenta la formación de la decisión racional en el ámbito de la auditoría.

Así mismo, el desarrollo de la actividad profesional implica un conjunto de interacciones sociales del auditor con su entorno, estas de acuerdo al Auditor 1 permiten fortalecer el aprendizaje, sin embargo el relato del Auditor 7 describió que la presencia física no es el único medio aplicado para el ejercicio de la dominación estudiada desde los planteamientos de Foucault (1988), tomando en cuenta las opiniones del referido auditor cuando expresa “entonces me toco

aprender... con la ayuda de los tutoriales más en YouTube me metía y revisaba... me ayudó mucho”.

En efecto, el ejercicio de los relacionamientos comunicacionales no amerita la presencia física del auditor en tal o cual lugar, estos pueden adaptarse a diversos medios para la divulgación de su mensaje. Considerando lo expuesto por el Auditor 7, se evidencia que las redes sociales y la internet son canales de difusión del poder, y, por tanto, tienen su esencia en el desarrollo de un orden de dominación sobre el sujeto desde la perspectiva de Foucault (1988).

Así mismo, para el Auditor 5 durante el desarrollo de la auditoría se deben realizar un conjunto de actividades tendientes a encontrar evidencia, las cuales terminan por ejercer influencia sobre su juicio, dentro de ellas para el Auditor 4 destaca las

[L]ecturas de investigación todos los autores referidos al área económica que emiten obras y orientaciones sobre el manejo de la materia ya, y la profesión en si... y bueno todos los libros que uno lee, el de las obras impositivas y laborales terminan direccionando tu juicio.

Considerando el relato del Auditor 4, se puede afirmar que los relacionamientos comunicacionales fundamentan la transmisión del mensaje de dominación enraizado en el discurso, el lenguaje y la comunicación escrita, esta puede ser difundida a través de libros, obras literarias, marcos normativos, aspectos legislativos. Para el mismo auditor

[E]n el desarrollo de lo que tú ves **para mejorar en la contabilidad** o en contaduría también tienes algo que se llama derecho laboral que **tienes que desviarte o vincularla con la materia laboral** o la materia de trabajo, tienes algo que se llama **derecho mercantil** que tienes que vincularte con los registros de las empresas tienes que saber cómo se

desarrolla un registro, como se elaboran las **funciones de comisario**, los objetos, el vencimiento y hasta donde están las potestades del comisario, o como directivo en una empresa entonces todo eso está vinculado al desarrollo del juicio.

Considerando el relato del Auditor 4, en concordancia con los argumentos de los auditores 5 y 1, se evidencia que los relacionamientos comunicacionales fundamentan los factores externos que transmiten el mensaje de dominación impuesto sobre el auditor, haciendo uso para ello de un conjunto de medios sobre los cuales se sustenta el ejercicio de la influencia, la cual impulsa en el auditor la generación de factores internos cuyos efectos finales representan el fortalecimiento del aprendizaje y el conocimiento aplicado para la formación del juicio profesional del auditor.

En la parte superior de la figura siguiente se muestran los factores internos intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, así mismo, en la parte inferior, se detallan los cinco factores externos que a razón de los entrevistados son los agentes motivadores que impulsan la decisión racional del sujeto.

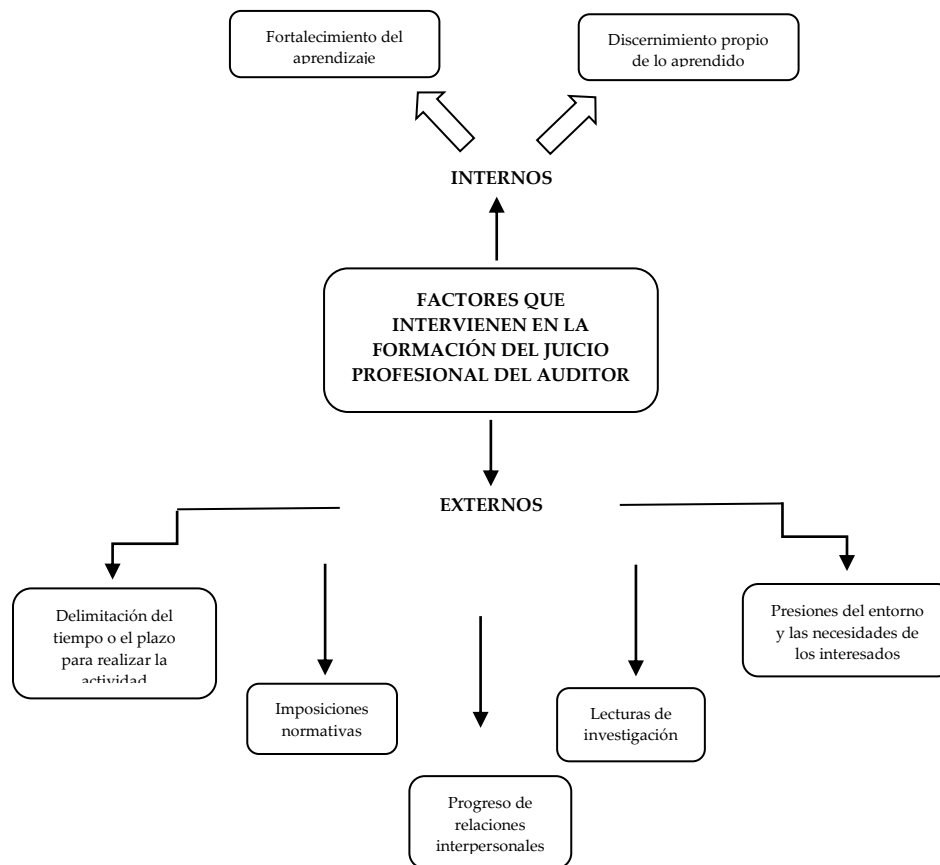


Figura 13. Factores intervinientes en la formación del juicio profesional.
Fuente: Valderrama (2019).

Con base en lo presentado en la figura anterior puede afirmarse que la formación del juicio profesional del auditor se deriva de un conjunto de relaciones de poder, las cuales desde la perspectiva de Foucault (1988) centran el ejercicio de la dominación en el impulso de factores externos e internos.

Los factores externos, someten la formación de la decisión racional del auditor a: presiones de tiempo, necesidades de información de los usuarios de la información financiera, imposiciones normativas y el progreso de las relaciones

interpersonales. Por su parte, los internos se centran en el fortalecimiento del aprendizaje y el discernimiento propio del individuo.

Ambos aspectos motivan la formación del juicio profesional del auditor y desde la perspectiva del poder analizado vislumbra una decisión racional centrada en el desarrollo de subjetividades impuestas sobre el individuo, las cuales permiten contextualizar su actividad y lo impulsan hacia el desarrollo de ciertas actividades puntuales o la generación de juicios previamente establecidos.

Es decir, la formación el juicio profesional del auditor es un asunto de predisposición del sujeto frente a las condiciones presentadas en el desarrollo de su actividad, atiende factores del entorno y se fortalece en racionamientos internos, es, por tanto, el resultado de un conjunto de condicionamientos sociales impuestos los cuales son analizados en esta investigación como relaciones de poder desde los planteamientos de Foucault (1988).

CAPÍTULO VIII

ESTRATEGIAS PARA LA FORMACIÓN DEL JUICIO PROFESIONAL DEL AUDITOR FRENTE A LA SUBJETIVIDAD IMPUESTA POR LAS RELACIONES DE PODER

“Puesto que si bien es verdad que en el corazón de las relaciones de poder y como condición permanente de su existencia, hay una “insumisión” y libertades esencialmente obstinadas, no hay una relación de poder sin resistencia, sin escapatoria o huida, sin un eventual regreso.”

Michel Foucault (1988)

La actividad de auditoría encuentra su fundamento en el ejercicio pleno y razonable del juicio profesional del auditor, cuyo desarrollo demanda la aplicación de diversos componentes: conocimiento, capacitación, experiencia y desempeño profesional, su esencia hace más fácil y a veces más difícil la toma de una decisión racional, fundamentada en información disponible al sujeto con base en las percepciones ampliadas a lo largo de su vida.

Diversos teóricos han expuesto sobre el tema del juicio profesional, dentro de ellos: Ramírez (2013), Ancuta (2012), Ranzilla *et al* (2011), Bell *et al.* (2005), Trotman (2006), Sierra y Santa María (2002) y Gibbins y Mason (1988) son los más resaltantes para el presente estudio. Estos autores encuentran en su conceptualización un punto común y es que afirman que el juicio se forma a partir de las percepciones que tenga el auditor sobre diversos hechos o circunstancias, las

cuales son analizadas con base en el conocimiento y la experiencia que el mismo posee sobre las situaciones analizadas y sobre los cuales se debe emitir un juicio.

No obstante, las conceptualizaciones desarrolladas sobre el tema del juicio profesional del auditor se basan solo en afirmar que este es el resultado de combinar conocimiento y experiencia en casos concretos, sobre los cuales el contable debe decidir, sin considerar en sus fundamentos los aspectos que motivan la generación del conocimiento y la experiencia, las cuales en la presente investigación se evidencian que son el resultado de condiciones históricas que dan cabida a relacionamientos sociales que han ejercido influencia sobre el sujeto.

De tal modo, que el conocimiento y la experiencia se presentan en la formación del juicio profesional del auditor como capacidades objetivas alcanzadas y promovidas por el conjunto de relaciones de poder ejercidas sobre el sujeto, las cuales han motivado la ejecución de diferentes estrategias vivenciales en el individuo y los han impulsado al estudio y análisis de casos concretos, por tanto, son una consecuencia de fuerzas dominadoras existentes.

En efecto, el conocimiento y la experiencia se presentan como capacidades objetivas en el auditor, las cuales han sido impulsadas por las relaciones de poder intervinientes sobre el sujeto utilizando como canal de impulso y transmisión diversos procesos discursivos, transferidos a través del lenguaje oral o escrito, que difunde saberes propios enmarcados en la cultura, ideologías, política, fundamentos profesionales, entre otros.

En este contexto, a fin de generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, es fundamental para el investigador ampliar la conceptualización del juicio

profesional, fundamentado una crítica teórica del constructo analizado, considerando que históricamente se ha visto el juicio como una capacidad analítica desarrollada a modus propio por el sujeto que decide, sin razonar que este es el resultado de un complejo campo de fuerzas dominadoras interactuantes sobre el auditor que lo han conducido a actuar de diversos modos o a realizar innumerables actividades particulares.

Ampliando la conceptualización del juicio profesional del auditor

El juicio profesional en el ámbito de la auditoría puede definirse como un proceso decisional desarrollado por el auditor a partir de su capacidad analítica, se fundamenta en el conocimiento y la experiencia que posee el sujeto sobre temas específicos, y es el resultado de un razonamiento lógico producido por el auditor a partir de un complejo campo de fuerzas dominadoras que han ejercido influencia sobre la formación de su criterio y lo han impulsado hacia la satisfacción de su propio bienestar considerando un comportamiento profesional ético.

Significa entonces, que el juicio profesional del auditor es el resultado de la interacción de diversos elementos cuyos componentes se complementan unos con otros, haciendo de la decisión profesional un proceso subjetivo complejo, lo cual puede variar de manera gradual entre un auditor y otro, tomando en cuenta que este subyace de una estructura cognitiva desarrollada por el auditor a lo largo de su vida, la cual se fortalece con los años de experiencia profesional.

Así pues, el juicio profesional es el resultado de un razonamiento cognitivo decisional alejado de la intuición por cuanto evalúa de manera argumentativa las

situaciones planteadas las cuales permiten la formación de un criterio profesional fundamentado en procesos conductuales y estructurales a los cuales el profesional ha sido sometido de manera armónica y sutil durante su vida.

Desde esta perspectiva, el juicio profesional del auditor es un proceso cognitivo multidisciplinario por cuando además de aplicar el conocimiento adquirido por el profesional en el área contable, involucra la aplicación de técnicas perfeccionadas, procesos psicológicos desarrollados, habilidades personales del auditor y hace uso del conocimiento adquirido sobre diversos temas y disciplinas para fortalecerse.

En efecto, el juicio profesional se presenta más razonable cuando el auditor posee un amplio conocimiento sobre diversos factores intervinientes en la situación particular sobre la que decide, convirtiéndose así en un proceso decisional complejo, tomando en cuenta que su desarrollo encuentra una serie de barreras en el entorno, nutriéndose y fortaleciéndose a través de los años de experiencia y el contacto del auditor con el entramado social que lo rodea.

El juicio profesional del auditor es el resultado de la interacción e influencia de fuerzas dominadoras ajenas al individuo las cuales han impuesto reglas conductuales, procedimentales y productivas que lo han conducido en su actividad social, así mismo, es la consecuencia de la tenue dominación ejercida por los preceptos políticos, culturales, religiosos y económicos desarrollados sobre el profesional, que impulsa la formación de criterios particulares, tanto en el ámbito personal, como profesional.

En la siguiente figura se presenta de manera resumida el conjunto de elementos presentes en la formación del juicio profesional, estos promueven una

nueva conceptualización del juicio al involucrar las condiciones de poder presentes en el sujeto, cuyos efectos esenciales establecen parámetros de dirección, conducción, delimitación y contextualización de la decisión racional del sujeto.

En la figura que se muestra a continuación se pueden visualizar los tres elementos intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor, a la izquierda de la imagen se presenta la capacidad analítica y sus fundamentos propios, en el centro como eje motor de la decisión racional, se esboza la relación de poder como condicionamiento social de interacción e influencia, y a la derecha la multidisciplinariedad, demanda para tomar decisiones razonables entorno a la auditoría.

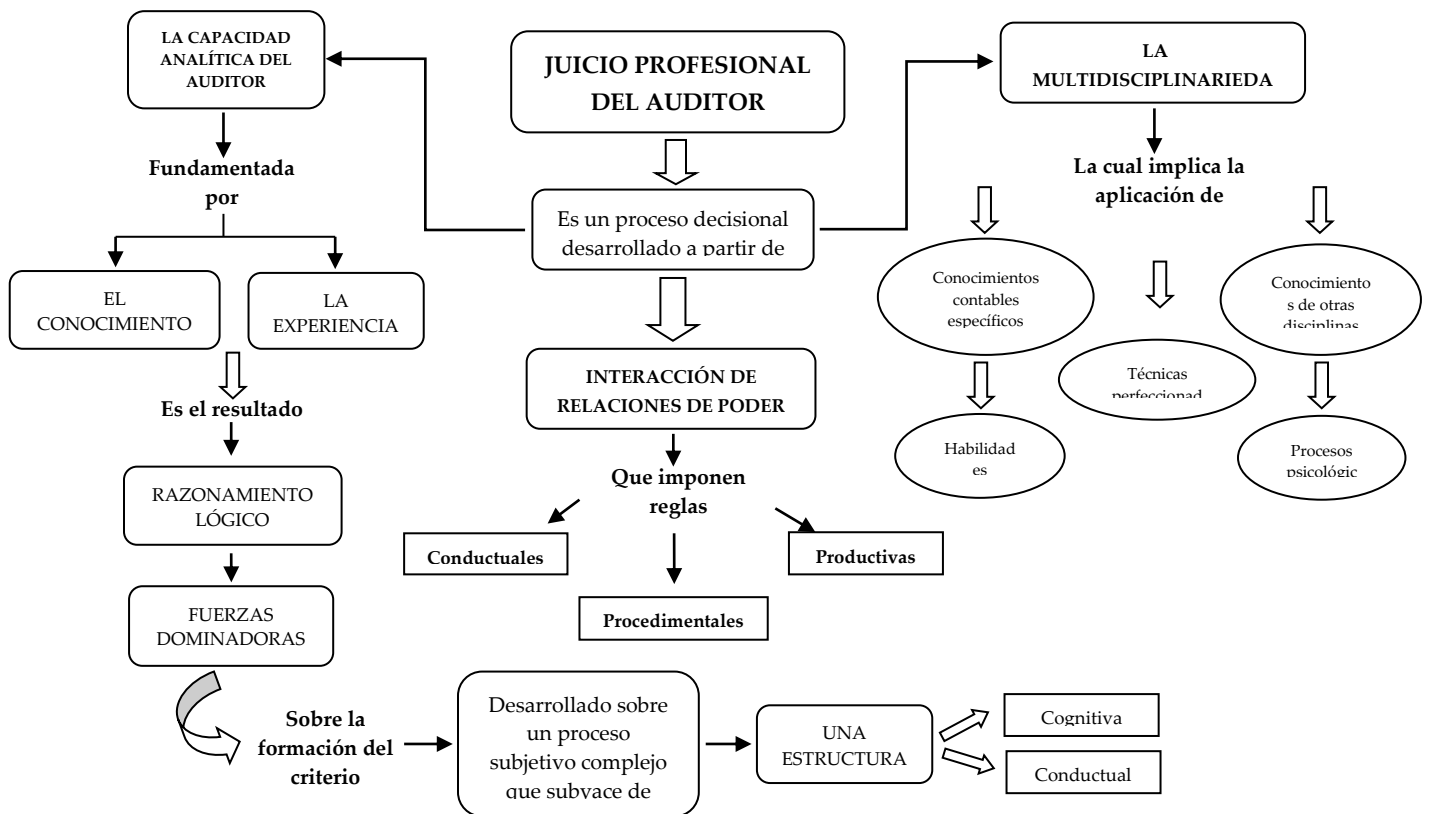


Figura 14. Elementos de la formación del juicio profesional del auditor.

Fuente: Valderrama (2019).

Con base en los elementos presentados en la figura anterior se puede aseverar que la formación del juicio profesional del auditor es un proceso decisional complejo, desarrollado a partir de la capacidad analítica del sujeto cuyo fundamento base está en el conocimiento, la experiencia y la influencia ejercida por las relaciones de poder sobre la perspectiva profesional.

Sobre la base de este razonamiento, el juicio profesional para el investigador es: **una argumentación profesional realizada sobre hechos particulares a través del desarrollo de un razonamiento lógico, reflexivo, subjetivo y ético que subyace de una estructura cognitiva, conductual, procedimental y social influyente en el criterio del auditor, el cual se forma a partir de la perspectiva individual ampliada por el profesional con base en sus relacionamientos con el entorno, de cuya práctica es consecuencia el bienestar personal alcanzado en su profesión.**

Entonces, puede afirmarse que la formación del juicio profesional del auditor se compone de dos argumentos ampliamente desarrollados por los auditores: el normativo y ético, así como, el social y cognitivo, los cuales representan la formación clásica de la decisión racional del auditor, fundamentando así la propuesta de esta investigación, la cual plantea la necesidad de aplicar una argumentación crítica como alternativa a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder intervinientes en la formación del juicio profesional del auditor.

Estrategias de formación del juicio profesional del auditor frente a las relaciones de poder

La presente investigación centró su intencionalidad en generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, las cuales atendieron a los postulados de Foucault (1988) quien aplicó el término estrategias “para designar la elección de los medios empleados para conseguir un fin; se trata de la racionalidad empleada para alcanzar un objetivo” (p. 19).

Por tanto, las estrategias generadas para la formación del juicio profesional del auditor encuentran su esencia en la exposición de un conjunto de medios empleados por el sujeto para desarrollar una decisión racional fundamentada en principios de independencia y autonomía, lo que permitirá ampliar la ejecución de una auditoría, libre de influencias de terceros y de situaciones que delimiten y contextualicen los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

Para el conjunto de estrategias propuestas por el investigador se incorpora el **auto reconocimiento** como habilidad personal empleada por el profesional para admitir la influencia de agentes externos en la decisión racional enmarcada en el contexto de la auditoría, se trata de fortalecer el reconocimiento propio de la afectación, considerando que no se puede lograr una liberación sin antes desarrollar en el sujeto una percepción que tenga clara, la manera como los agentes externos impulsan y conducen su actividad profesional.

Dadas las condiciones históricas influyentes en el sujeto, es fundamental que el auditor desarrolle el auto reconocimiento como estrategia para la formación del juicio profesional, de tal modo, que esta le permita reconocer, entre otros aspectos,

que la normativa profesional y el contexto social pueden ser vinculantes a su profesionalismo, es decir, su impulso busca incentivar en el auditor la aplicación de caracterizaciones que le permitan diferenciar los distintos relacionamientos de poder intervinientes en la formación racional de su juicio, así como, el desarrollo de medios de liberación que le permitan apartarse de la subjetividad impuesta.

Significa entonces, que el auto reconocimiento como estrategia propuesta se fundamenta en el postulado que no se puede alcanzar la liberación de la subjetividad impuesta en el individuo, cuando el auditor no ha desarrollado un conocimiento propio de la dominación influyente en su percepción y criterio, es decir, se trata de reconocer la afectación del entorno y de identificar los factores influyentes, a fin de fundamentar la aplicación de estrategias liberadoras que le permitan generar juicios independientes y autónomos.

El auto reconocimiento como estrategia debe desarrollarse sobre una posición ética, como bienestar de la profesión contable, impulsada en el auditor a partir de un estado de conciencia que admita que su actividad debe fortalecerse en no permitir su daño, ni promover el daño a otros.

Por su parte, la **refutación** representa la siguiente subjetividad que debe ser desarrollada por el auditor, esta se debe aplicar a las percepciones, opiniones de expertos y consultas, se trata pues de lograr el desarrollo de una mentalidad profesional que evite las apreciaciones anticipadas en la emisión del juicio profesional, de tal forma, que este permita aplicar razonamientos propios sobre casos particulares, y sobre el cual se deberán presentar argumentos y razones.

La refutación como estrategia para la formación del juicio profesional del auditor, considera que en el desarrollo de la actividad profesional del auditor es

significativo, armónico y responsable la confrontación de las ideas expuestas por otros versus las opiniones propias del auditor, lo cual propone la contradicción de opiniones a través de la puesta en práctica de actividades argumentativas que permitan establecer un juicio profesional imparcial de acuerdo al objetivo de la auditoría, se trata así de aplicar una refutación de criterios.

Entonces, la refutación de criterios se fundamenta en la confrontación de opiniones sean estas adversas o favorables de acuerdo a la propia percepción del auditor, lo cual permitirá al profesional librar su juicio de la influencia que otros sujetos puedan ejercer a través de relacionamientos comunicacionales y contribuirá en la lucha contra el direccionamiento de su actividad, logrando la autonomía sustentada en evitar el sometimiento de la decisión racional a sujetos dominadores e influyentes en las percepciones y decisiones profesionales tomadas en el ámbito de la auditoría.

Así mismo, el relato de los auditores entrevistados develó que la **crítica** y la **autocrítica** representan también estrategias subjetivas que deben ser impulsadas por el auditor en la formación de su juicio profesional, la primera tiene su fundamento en la aplicación de un análisis racional sobre las opiniones, situaciones o condiciones sociales y profesionales influyentes en la percepción; la segunda, se sustenta en el hecho de lograr que el profesional realice una observación de sus propias apreciaciones a fin de evaluar si estas se derivan de relacionamientos de dominación ejercidos sobre su individualidad.

De esta manera, la crítica se sustenta en el discernimiento desarrollado por el auditor que le permite evidenciar los aspectos categóricos influyentes en su juicio, así como, el razonamiento determinante impuesto por agentes externos a su

individualidad a través de diversas maneras de influencias y la fundamentación de prejuicios.

Entonces, la crítica como acción propia del razonamiento se presenta como estrategia liberadora de la dominación ejercida por agentes externos sobre el sujeto, sean estos derivados de relacionamientos sociales o de estructuralismos conductuales, lo cual permitirá apartar el juicio del adoctrinamiento conductista y la imposición de directrices profesionales.

La autocrítica se basa en la objeción propia de la perspectiva del auditor, lo que permite apartarse de hechos históricos que contextualizan al sujeto y han establecido sobre este una verdad individualizante como sistema de diferenciaciones entre sus pares, adoctrinando así el comportamiento y la perspectiva, a través del condicionando de la autonomía.

El **reforzamiento del escepticismo** se presenta como estrategia para la formación del juicio profesional del auditor, aun cuando este ha sido históricamente requerido en la actividad de auditoría, su esencia esta en fortificar el cuestionamiento de la información presentada al auditor bien sea; por el cliente del encargo o por terceros involucrados en las revelaciones realizadas en los estados financieros.

Además, el reforzamiento del escepticismo como estrategia para la formación del juicio profesional frente a las relaciones de poder se sustenta en fortalecer el desarrollo de una mentalidad cuestionante en el auditor, haciendo énfasis en la reflexión del contenido de las imposiciones normativas, conductuales y los convencionalismos impuestos que contextualizan y delimitan la decisión profesional, forjándola a circunscribirse a un ámbito de acción específico.

Ahora bien, el reforzamiento del escepticismo profesional presentado como estrategia liberadora se aleja de la conceptualización que sobre este aspecto establecen las NIA (IAASB, 2016), considerando que este concepto se argumenta en esta investigación como una puesta en duda de la información, y por su parte, el cuerpo normativo plantea que este debe ser el resultado de una mente inquieta en la búsqueda de realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, cuyas implicaciones están en cuestionar la evidencia contradictoria, la fiabilidad de los documentos y las respuestas obtenidas a las indagaciones.

Es decir, reforzar el escepticismo durante la formación del juicio profesional del auditor es una actividad heurística de cuestionamiento y contrastación de imposiciones que permite establecer criterios individuales en el sujeto, alejados de las coacciones, el direccionamiento y la contextualización. En otras palabras, es una estrategia liberadora de las fuerzas del poder subjetivo ejercido a través del conjunto de relacionamientos de dominación conductuales, procedimentales y sociales intervinientes en su subjetividad propia.

Así mismo, la **creatividad e innovación** representan una estrategia de creación de nuevas subjetividades que el auditor debe desarrollar al momento de formar su juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, es decir, es una actividad liberadora de promoción e impulso de nuevas ideas que integran una decisión racional enmarcada en la generación de alternativas.

De esta manera, la creatividad se sustenta en la generación de alternativas frente a los hechos y circunstancias analizados, las imposiciones de perspectivas y el condicionamiento forjado a través de la norma, considerando los entornos

cambiantes sobre los cuales se emiten los juicios, la evolución de la sociedad desde una perspectiva compleja, así como, la ausencia de complementos teóricos, normativos y conductuales enmarcados en los aspectos individuales generados a partir del auto conocimiento.

La innovación en conjunto con la creatividad se fortalece como la acción de aplicar las ideas generadas a partir del auto conocimiento y la cognición de aspectos normativos, es decir, representan la acción de implementar y asimilar las ideas surgidas en el ámbito de la valoración de nuevas subjetividades.

Finalmente, la **meta cognición** es quizás una de las estrategias emergentes más importantes para la formación del juicio profesional frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, considerando que la decisión racional enmarcada en el ámbito de la auditoría se sustenta en la aplicación del conocimiento y la experiencia, los cuales representan capacidades objetivas derivadas de las relaciones de poder.

De lo anterior surge la necesidad de crear conciencia en el auditor sobre su propio conocimiento, es decir, desarrollar una aptitud profesional enmarcada en organizar la adquisición, empleo y control del conocimiento el cual fundamentará la formación de su juicio profesional, la meta cognición como estrategia impulsará una conciencia y reflexión sobre el conocimiento que se posee, el que se adquiere y se produce a través del juicio profesional.

De este modo, el auditor durante el proceso de formación de su juicio profesional puede emplear su subjetividad de manera apropiada, los procesos mentales, organizar los conocimientos adquiridos y la jerarquización de los procesos cognitivos desarrollados, a fin de reconocer la existencia de los aspectos

del entorno que lo han impulsado a actuar y a formar juicios de manera particular, precisa o específica.

Dadas las consideraciones que anteceden, es fundamental resaltar que la formación de la decisión racional del auditor debe desarrollarse sobre diversas estrategias que permitan generar nuevas subjetividades frente a las emergentes estructuras de poder que imponen restricciones, contextualizan y dominan la formación de la individualidad del auditor, de tal modo, que estas permitan la generación de un juicio profesional crítico e imparcial, que vele por la aplicación de criterios de verdadera independencia y autonomía.

En efecto, las estrategias para la formación del juicio profesional que se presentan en esta investigación se aplican a través de la división de la decisión racional del auditor en tres niveles fundamentales:

- 1) *Nivel normativo*: engloba el conjunto de postulados doctrinales que contextualizan la actividad del auditor y tienen su fundamento en la dirección de la conducta y la opinión profesional hacia lo que la sociedad, los entes reguladores o el estado consideran como deber profesional.
- 2) *Nivel subjetivo*: está compuesto por la diversidad de postulados teóricos, doctrinas profesionales y procedimientos conductuales impuestos sobre el auditor, así como, por el conjunto de aspectos o condiciones sociales influyentes en el criterio profesional dentro de ellos; las percepciones religiosas, ideologías políticas y factores culturales, son los más influyentes.
- 3) *Nivel evolutivo*: sustenta la propuesta de esta investigación, es la evolución del juicio profesional hacia una crítica individualista que permita la generación de una nueva subjetividad, la cual promueva la liberación de la

subjetividad impuesta por las relaciones de poder ante la formación del juicio profesional. Este nivel se logra a través de la aplicación de estrategias para la formación de la decisión racional dentro de las cuales destacan: crítica, refutación, escepticismo y la meta cognición.

En la figura siguiente se presenta de manera ilustrativa la propuesta para la formación del juicio profesional del auditor frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder, considerando los postulados de Foucault (1988) quien da luces a la generación de una nueva subjetividad para la liberación de las relaciones de poder históricamente impuestas sobre el sujeto, y el aporte del investigador a la Ciencia Contable, cuya postura es alcanzar la liberación del auditor del conjunto de relacionamientos de poder que han ejercido influencia desde una perspectiva coercitiva y subjetiva sobre la formación de su juicio profesional.

En la siguiente pirámide se muestra en la parte superior la propuesta de juicio profesional formado a partir de la aplicación de las estrategias generadas que permitirán al auditor librarse de la subjetividad impuesta por las relaciones de poder. Así pues, se presenta en la parte inferior, las bases iniciales del juicio del auditor, el cual parte de una fundamentación normativa, ética y legislativa, y posteriormente (segundo nivel), se nutre de factores sociales y subjetividades del entorno; para finalmente, transcender hacia un nivel de evolución en el cual con la aplicación de la crítica, la refutación, el reforzamiento del escepticismo y las demás estrategias libertadoras permitirán generar un juicio profesional crítico, autónomo e independiente.

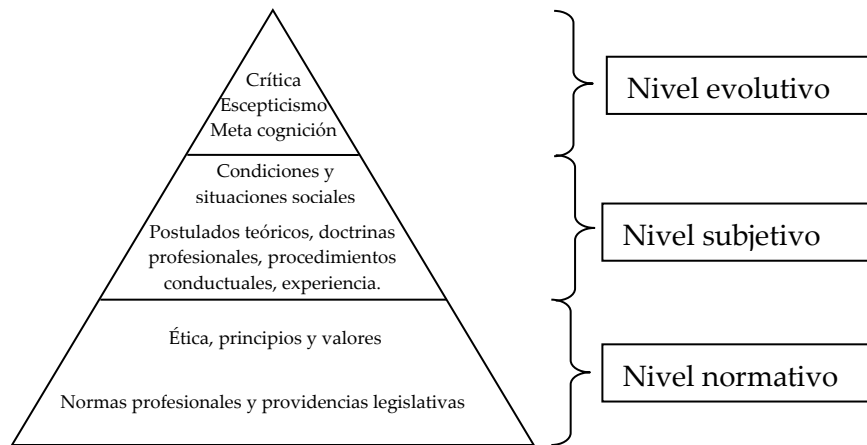


Figura 15. Pirámide de la formación del juicio profesional del auditor.
Fuente: Valderrama (2019).

Con base en los tres niveles de formación del juicio profesional del auditor presentados en la figura anterior la propuesta realizada por el investigador es impulsar en el individuo la aplicación de un conjunto de estrategias que entrelazadas con los elementos de la decisión racional clásica permitan la generación de una conciencia crítica y una mentalidad cuestionante a fin de fortalecer el desarrollo de una nueva subjetividad liberadora del conjunto de relacionamientos sociales impuestos y por consiguiente favorezca la generación de un juicio profesional razonable fundamentado en criterios de autonomía e independencia profesional.

Así pues, la formación del juicio profesional del auditor atenderá a tres niveles de desarrollo, cada uno de ellos representa una evolución hacia un razonamiento crítico e independiente, apartado de la subjetividad que las relaciones de poder imponen sobre la formación del criterio, su composición y desarrollo se propone de la siguiente manera:

El primer nivel, definido por el investigador como normativo, sustenta las bases sobre las cuales el auditor marcará el inicio de la fundamentación crítica en este se consideraran el conjunto de postulados doctrinales desde la perspectiva normativa, legalista y conductual que los órganos reguladores, el Estado y las instituciones demandan del auditor, sobre este el profesional deberá aplicar estrategias de refutación y crítica, las cuales permitirán contextualizar una decisión racional independiente del conjunto de postulados establecidos una vez conocidos estos.

El segundo nivel: subjetivo, en él se desarrollan las estrategias del auto reconocimiento, la crítica, auto crítica y el escepticismo, de tal modo, que una vez el auditor se conozca a sí mismo, y reconozca las influencias y prejuicios que tiene del entorno pueda generar una subjetividad propia de índole liberadora, cuya esencia este en fortalecer un juicio profesional independiente del conjunto de condiciones históricas impuestas sobre el sujeto, en aras de desarrollar un razonamiento independiente.

Nivel evolutivo, representa el último eslabón propuesto por el investigador para la formación de un juicio profesional crítico, en él se aplicaran como estrategias liberadoras la crítica, creatividad e innovación y la meta cognición. Esta propuesta se enfoca en la aplicación de un razonamiento determinativo sobre el cual el auditor identificará qué aspectos deberá conocer y a través de qué canales obtendrá el conocimiento, es decir, se sustenta en la fijación de un criterio propio para la construcción del conocimiento la cual requiere de enfoques creativos e innovadores del auditor, así como una constante crítica y auto crítica en su desarrollo.

Algunas reflexiones sobre las estrategias generadas

A lo largo de esta investigación, se destacó que el desarrollo del contador se fundamenta en la práctica de actividades profesionales enfocadas en la aplicación del conocimiento y la experiencia; estas denotan, por una parte, acciones tendientes en la gestión de la información financiera y no financiera; y por la otra, en aumentar su confiabilidad para que los interesados puedan fortalecer la toma de decisiones, esto se logra a través de la expresión de una opinión sobre la misma.

Ambas actividades, se componen como se ha venido argumentando por aspectos: cognitivos, volitivos y judicativos; es decir, requieren la aplicación del conocimiento, la experiencia y los valores para la formación de juicios sólidos y razonables de acuerdo a la atención del interés público esperada del profesional contable.

De tal modo, que el conocimiento, la experiencia, los valores son elementos fundamentales para la formación del contador, y más aún del auditor, cuyo desarrollo profesional se centra en la expresión de una opinión sobre los estados financieros, y la explotación de una actividad contable de aseguramiento de la información, la cual tiene sus bases en el ejercicio pleno del juicio profesional, en otras palabras, el conocimiento y la experiencia, representan una subjetividad impuesta sobre el contable que contextualiza de una manera sutil a la realización de ciertas actividades o la toma de decisiones puntuales en diversos ámbitos y contextos analizados.

Tal afirmación se sustenta en el hecho, que el conocimiento y la experiencia son pilares fundamentales para la formación del juicio profesional requerido del auditor, y estos en el contexto de esta investigación son capacidades objetivas

derivadas de un conjunto de relacionamientos sociales impuestos sobre el sujeto, los cuales han marcado su propia individualidad y han ejercido de una manera u otra, fuerzas dominadoras sobre la percepción del individuo.

En efecto, la formación del juicio profesional del auditor es un proceso cognitivo decisional que promueve la aplicación del conocimiento y la experiencia en el desarrollo del razonamiento que el auditor debe aplicar para planificar el trabajo, realizar los procesos de revisión y aplicarlos en la auditoría de los estados financieros.

Lo que trae como consecuencia que el juicio profesional sea el resultado de un conjunto de percepciones históricas desarrolladas por el auditor, considerando que este se forma a partir del conocimiento adquirido, la información aportada por la trayectoria del auditor y las contextualizaciones normativas impuestas por las estructuras sociales a las cuales el sujeto está expuesto en la sociedad.

Tal como se ha venido afirmando, la formación del juicio profesional del auditor es el resultado de un conjunto de relaciones de poder que sin duda alguna intervienen en el auditor y forman sobre este una subjetividad social que establece patrones de individualidad, considerando que el conocimiento y la experiencia son particulares en cada individuo y sobre este han transcurrido un conjunto de eventos que han fortalecido su profesionalismo o los ha hecho cambiar de percepciones a través de la tenue influencia ejercida sobre el sujeto, es decir, el proceso decisional del sujeto es un proceso derivado de una historicidad influyente y un entorno vinculante al individuo.

Como resultado, la presente investigación se propuso generar estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad

impuesta por las relaciones de poder, la cuales se fundamentaron en contribuir con la ciencia contable proponiendo un conjunto de medios que el profesional contable debe aplicar durante la formación de su juicio a fin de formar un juicio autónomo e independiente, el cual fortalecerá el desarrollo de una auditoría financiera más objetiva e imparcial.

Estas estrategias propuestas englobaron aspectos que el auditor debe desarrollar de manera intra personal y condiciones que este debe aplicar al ámbito exterior, es decir, propone la liberación de fuerzas subjetivas derivadas de la sumisión, sujeción y subjetividad impuesta sobre el profesional, evitando la influencia ejercida a través de la historicidad de vida del sujeto y las imposiciones del entorno ejercidas a través de los relacionamientos comunicacionales a los cuales el auditor está expuesto en su desarrollo social.

Las estrategias centradas en el aspecto interno, se fundamentaron en el auto reconocimiento de la afectación como medio liberador imprescindible, es decir, propone el postulado que para liberarse de la fuerzas subjetividad influentes el profesional debe conocerse a sí mismo, conocer su esencia y su vinculación con el entorno, de tal modo que este reconozca que como sujeto social está influenciado por un conjunto de relacionamientos que de alguna manera han ejercido dominación sobre su percepción, lo cual debe ser evitado en el desarrollo de una auditoría financiera, incorporan aquí la estrategias centradas en: auto reconocimiento, auto crítica y meta cognición.

Por su parte, las estrategias liberadoras de la influencia externa se generaron a partir del consentimiento y la necesidad de crear medios que permitan al individuo considerar los aspectos del entorno sin permitir que estos afecten su

juicio, admitiendo así que no existe sujeto independiente sin una vinculación constante con el entorno, se agrupan en esta estrategia: escepticismo, refutación, crítica y la creatividad e innovación como fuerzas subjetivas impulsadas para evitar la influencia de terceros sobre el juicio del auditor.

En este contexto, la aplicación de este conjunto de estrategias no fundamenta una nueva teoría del juicio, sino esta encuentra su esencia en proponer la generación de un juicio profesional crítico, en otras palabras, abre la posibilidad al desarrollo de nuevas subjetividades, tal como lo señala Foucault (1988), que permitan librarse de alguna manera del doble vínculo político que ha sido impuesto sobre el sujeto a través de las modernas estructuras de poder social que demarcan su juicio a través de la individualización y totalización como medios de dominación aplicados sobre el auditor.

Entonces, la propuesta tiene su esencia en despertar la conciencia del sujeto, en acudir a la atención de reconocer la dominación, atiende la necesidad de crear sujetos individuales; no por imposiciones, sino por el desarrollo de criterios propios, autónomos e independientes, alejados de la atención de percepciones impuestas a través la normativa y las leyes, negándose a aferrarse a la repetición cíclica de los procesos históricos que han marcado su profesionalismo.

Se basa pues en despertar de la dominación, es negarse a ella, en impulsar nuevos mecanismos que permitan al auditor realizar una labor profesional con criterios propios, con juicios verdaderamente sólidos, definido así no porque responden a las necesidades del entorno, sino porque atienden al deber ser de la profesión de acuerdo a un pensamiento emergente del auditor profesional.

REFERENCIAS

- Adler, A. (1948). El conocimiento del hombre. Madrid: España-Calpe.
- Álvarez, J. y Jurgenson, G. (2003). Cómo hacer una investigación cualitativa. Fundamentos y metodología. Primera Edición. Editorial Paidós Mexicana, S.A. México, D.F.
- Alvin, A. y Randal, J. (2007). Auditoría, un enfoque integral. Decimoprimer edición. Prentice-Hall. México.
- Ancuta (2012). *The Background of Professional Judgment in Statutory Audit*. Tesis Doctoral Publicada. Universidad Babes Bol yai. Cluj-Napoca, Rumania.
- Aristóteles (2001). Ética a Nicómano. Primera edición. Alianza Editorial, S.A. Madrid.
- Bell, T. Peecher, M. y Solomon, I. (2005). *The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*, KPMG LLP.
- Claret, A. (2011). Proyectos comunitarios e investigación cualitativa. Undécima Edición. Dirección de Artes Gráficas del M.P.P.D. Caracas – Venezuela.
- Davis, M. (1992). *Professional Judgement. Illinois Institute of Technology*. Vol. 11, No. 2. Revista en línea. Disponible en: <https://translate.google.co.ve/translate?hl=es&sl=en&tl=es&u=http%3A%2F%2Fethics.iit.edu%2Fperspective%2Fv11n2%20perspective.pdf&anno=2>. (Consultado en 2016, mayo 02).
- De la Fuente, M. (2013). Poder y Feminismo: Elementos para una teoría política. Tesis Doctoral Publicada. Universidad Autónoma de Barcelona. Barcelona, España.
- Diccionario de la Real Academia Española (2014). Vigésimo tercera edición en línea. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=MbWK64n>. (Consultado en 2017, abril 11).

- Diccionario de *Merriam-Webster* (2017). Undécima edición en línea. Disponible en: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/judgment>. (Consultado en 2017, abril 11).
- Diccionario Etimologías de Chile (2016), Disponible en: <http://www.dechile.net/>. (Consultado en 2017, abril 11).
- Dri, J. (1999). Teología política de Santo Tomás. Documento en Línea. Disponible en: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/se/20100609123438/6dri1.pdf>. (Consultado en 2018, febrero 04).
- Estupiñán, R. (2007). Pruebas Selectivas en la Auditoría. Ecoe Ediciones. Segunda Edición. Bogotá – Colombia.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2014). Fundamentos base para la emisión de las Guías de Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados. Caracas – Venezuela.
- Fernández, J. (2006). El Imperio Romano como sistema de dominación. POLIS. Revista de ideas y formas políticas de la Antigüedad Clásica 18. Disponible en: <file:///C:/Users/personal/Downloads/Dialnet-ElImperioRomanoComoSistemaDeDominacion-2557029.pdf>. (Consultado en 2017, octubre 09).
- Foucault, M. (1973). La verdad y las formas jurídicas. Edición electrónica de http://www.fmmeduacion.com.ar/Bibliotecadigital/Foucault_Laverdad.pdf. (Consultado en 2018, enero 28).
- Foucault, M. (1988). El sujeto y el poder. Edición electrónica de <http://www.philosophia.cl/biblioteca/Foucault/El%20sujeto%20y%20el%20poder.pdf> Escuela de Filosofía. Universidad ARCIS.
- Foucault, M. (1994). Hermenéutica del Sujeto. Edición y traducción: Fernando Álvarez-Uría. Libro el Línea. Disponible en: <https://seminarioatap.files.wordpress.com/2013/02/foucault-michel-hermeneutica-del-sujeto.pdf> (Consultado en 2018, febrero 10).
- Garland (2007), *Power relationships within a corporate finance department: a Foucauldian approach to corporate hierarchies and resistance*. Tesis Doctoral

Publicada. Universidad de Tecnología de Auckland. Auckland, Nueva Zelanda.

Gibbins, M. y Mason, A. (1988). *Professional Judgment in Financial Reporting*. Canadian Institute of Chartered Accountants. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). Toronto, Canadá.

Hobbes, T. (1651). *Leviatán*. Documento en Línea. Disponible en: <http://www.uruguaypiensa.org.uy/imgnoticias/749.pdf>. (Consultado en 2016, mayo 29).

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB) (2016). Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de Información Financiera Histórica y otros Trabajos para Atestiguar y de Servicios Relacionados No. 1. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivo y Principios Generales que gobiernan una Auditoría de Estados Financieros. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 230, Documentación de la Auditoría. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 700, El Dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de Estados Financieros de propósito general. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidad del

auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 300, Planificación de la auditoría de estados financieros. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 500, Evidencia de auditoría. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Norma Internacional de Auditoría N° 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros. New York, USA.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). (2016) Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento. New York, USA.

INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (IESBA). (2014) Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad. New York, USA. Traducción del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (IESBA). (2018) Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad. New York, USA.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2007). Guía para usar los estándares de Auditoría en las PYMES. New York, USA. Traducción de Samuel Alberto Mantilla.

- Jaime, G., Correa, G. y Mantilla, S. (2014). Estándares Internacionales de Aseguramiento. Estructuras conceptuales. Deloitte. Revista digital de Aseguramiento. Tercera Edición. Revista en línea. Disponible en: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revista_digital/RDANo3.pdf. (Consultado en 2017, octubre 09).
- Junta Central de Contadores de Colombia (2012). Contadores y sociedades prestadoras de servicios contables con sanción vigente, impuestas por la U.A.E. Junta Central de Contadores (J.C.C.). Documento en línea. Disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/ConsultasFrecuentes/Contadores_publicos_y_sociedades_contadores_publicos_sancionados_porla_JCC_y_la_DIAN.pdf. (Consultado en 2016, julio 16).
- Kant, E. (1978). ¿Qué es la Ilustración? En E. Kant (Ed.), Filosofía de la historia. México: Fondo de Cultura Económica.
- Kelsen. H. (1988). Teoría general del derecho y el Estado. Universidad Nacional Autónoma de México. México. Traducción de Eduardo García.
- Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG, 2015). Informe de los Contadores Públicos Independientes. Estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2015. Petróleos de Venezuela, S.A. y sus filiales (PDVSA). Documento en línea. Disponible en: <http://www.pdvsa.com/images/pdf/RELACION%20CON%20INVERSIONISTAS/Estados%20Financieros/2015/Estados%20financieros%20al%2031%20de%20diciembre%20de%202015.pdf>. (Consultado en 2016, mayo 02).
- La Biblia de Estudio (2006). Dios Habla Hoy. Ediciones Trípode. Tercera Edición. Traducción del hebreo, arameo y griego por Sociedades Bíblicas Unidas. Edición Impresa. Brasil.
- Lindegaard, E., Galves, G. y Lindegaard, J. (2000). **Enciclopedia de la auditoría**. MacGraw-Hill Inc. España.
- López, G. (2012). Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Documento en línea. Disponible en: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:r9LNVSA7cUJ:www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y->

[contables/TallerVirtual/Documentos%2520Aseguramiento/Est%25C3%25A1n dares%2520Internacionales%2520de%2520Auditor%25C3%25ADa%2520y%2520Aseguramiento.pdf+&cd=14&hl=es&ct=clnk&gl=ve](https://books.google.co.ve/books?id=vJQKu8PU-sgC&pg=PA490&dq=riesgos+de+muestreo+para+pruebas+de+cumplimiento&hl=es&sa=X&ei=dW2MVLeeDouuyOTdvoDgCw&ved=0CCYO6AEwAg#v=onepage&q=riesgos%20de%20muestreo%20para%20pruebas%20de%20cumplimiento&f=false). (Consultado en 2017, enero 08).

Malagón, G., Galán, R. y Pontón, G. (2003). **Auditoría en salud, para una gestión eficiente**. [Libro en línea]. Disponible en: <https://books.google.co.ve/books?id=vJQKu8PU-sgC&pg=PA490&dq=riesgos+de+muestreo+para+pruebas+de+cumplimiento&hl=es419&sa=X&ei=dW2MVLeeDouuyOTdvoDgCw&ved=0CCYO6AEwAg#v=onepage&q=riesgos%20de%20muestreo%20para%20pruebas%20de%20cumplimiento&f=false>. (Consultado en 2016, mayo 02).

Maquiavelo, N. (1999). El Príncipe. Documento en Línea. Disponible en: https://ocw.uca.es/pluginfile.php/1491/mod_resource/content/1/El_principe_Maquiavelo.pdf. (Consultado en 2016, mayo 29).

Martínez, M. (2006). La Investigación Cualitativa (Síntesis conceptual). Revista de Investigación. Revista en Línea. Disponible en: <http://prof.usb.ve/miguelm/La%20Investigacion%20Cualitativa%20-%20Sintesis%20Conceptual.html>. (Consultado en 2016, junio 03).

Martínez, M. (2008). Epistemología y Metodología Cualitativa en las Ciencias Sociales. Trillas. México.

Molina, J. (2007). Razón, fuerza y poder en el Gorgias de Platón, o bien la razón de Calicles: el derecho del más fuerte. Documento en Línea. Disponible en: <http://biblioteca.org.ar/libros/152277.pdf>. (Consultado en 2018, febrero 04).

Monje, C. (2011). Metodología de la Investigación Cualitativa y Cuantitativa. Guía Didáctica. Universidad Surcolombiana, Huila. Colombia.

Mora, R. (2000). Auditoría de estados financieros por Contadores Públicos. Tomo I. Segunda Edición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. México, D.F.

Nietzsche, F. (1980). La voluntad del poder. Biblioteca Edaf. Documento en línea. Disponible en: <https://books.google.co.ve/books?id=pKYm1-XMDEcC&printsec=frontcover&dq=Nietzsche++el+poder&hl=es->

419&sa=X&ved=0ahUKEwiYj_CfjuzWAhVMSiYKHfhC0QQ6AEIJDA#v=onepage&q=Nietzsche%20%20el%20poder&f=false. (Consultado en 2017, octubre 09).

Quintana, A. y Montgomery, W. (2006). *Psicología: Tópicos de actualidad*. Lima: UNMSM.

Ramírez, A. (2013). *Análisis Preliminar del Juicio Profesional en las nuevas Normas Internacionales de Auditoría después del Proyecto Claridad. Análisis Descriptivo para Mejorar la Gestión de las Auditorías Financieras*. Documento en línea. Disponible en: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/109_17.pdf. (Consultado en 2016, mayo 10).

Ranzilla, S., Chevalir, R., Hermann, G., Glover, S. y Prawitt, D. (2011). *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework*. Documento en Línea. Disponible en: <https://university.kpmg.us/content/dam/kpmg-univ/prof-judgment/student/kpmg-prof-judgment-monograph.pdf>. (Consultado en 2016, mayo 12).

Rojas, B. (2010). *Investigación cualitativa. Fundamentos y praxis*. Segunda Edición. FEDUPEL. Caracas – Venezuela.

Rosales, L. (1999). *Contaduría Pública. Aspectos de actualidad en una de las profesiones de mayor auge y crecimiento en Venezuela*. Federación de Colegios de Contadores Públicos. Fondo Editorial del Contador Público Venezolana. Caracas: Venezuela.

Sánchez, Y. (2011), *El poder y las relaciones de poder en las organizaciones. Algunas aproximaciones teóricas desde las perspectivas de Michel Foucault, Pierre Bourdieu y Max Weber*. GESTIÓN Y SOCIEDAD. Año 4. No. 1 (Enero – junio 2011), pp. 145-161.

Sierra, G. y Santa María, M. (2002), *La Formación del Juicio Profesional: Las diferencias individuales del auditor*. Revista de Contabilidad de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad en Santander – España. Año 5, No. 10 (Julio – diciembre 2002), pp. 179-203.

- Silva, J. (2006). Metodología de la Investigación. Ediciones CO-BO. Primera Edición. Caracas – Venezuela.
- Superintendencia Financiera de Colombia (2014). Resolución 1909. De fecha 22/10/2014.
- Teppa; S. (2012). Análisis de la Información Cualitativa y Construcción de Teorías. Primera edición. Ediciones GEMA, C.A. Barquisimeto – Venezuela.
- Trotman, K. (2006), *Professional judgment: are auditors being held to a higher standard than other professionals? Institute of Chartered Accountants the Australia*. Primera Edición. Australia.
- Whittington, O. y Pany, K. (2005). Principios de Auditoría. Decimocuarta Edición. McGraw – Hill Interamericana. México D.F.
- World University Rankings* (2007), *Most cited authors of books in the humanities, 2007*. Documento en Línea. Disponible en: <https://www.timeshighereducation.com/news/most-cited-authors-of-books-in-the-humanities-2007/405956.article?storyCode=405956§ioncode=26>. (Consultado en 2016, Mayo 02).
- Zamora, L. (2016). El juicio profesional del Contador Público, y del Revisor Fiscal Frente a una misma realidad. Documento en línea. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/X_revisoria_fiscal/PILOTO/PONENCIA_UPI_LOTO_DR_LUIS_GERMAN_ZAMORA.pdf. (Consultado en 2017, octubre 09).

ANEXO A

Transcripción de las Historias de Vida

Identificación del Auditor 1. Hombre de 41 años, Técnico Superior Universitario en Administración (Fundación La Salle), Licenciado en Contaduría Pública (Universidad Valle del Momboy), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Valle del Momboy) (2012), Asesor Tributario y Auditor desde el 2007.

P.1- ¿Qué aspectos le motivaron a formarse en el estudio de las ciencias contables?

R: Eso fue un aspecto moral, yo llevaba negocios con mi familia, y hubo un contador que teníamos nosotros, mejor dicho nuestro contador de trayectoria no nos pudo llevar ese negocio nuevo, y buscamos un contador, un señor que ya falleció, y recuerdo que nos presentó una vez entre la asamblea de socios que eran mis papas y mis hermanos yo era el que estaba al frente del negocio y presentó unos números en una hoja, en una sábana que en ese entonces para mi totalmente desconocidos, era una hoja de 12 columnas y demostró si se quiere por llamarlo de alguna forma, o indicó a la asamblea de socios que había una fuga por supuesto eso me involucro directamente ante mi familia en una situación un poco molesta, eso me llevo a mí a aprender que fue lo que él hizo para yo demostrar que lo que estaba diciendo él no era del todo cierto y estudiando esa hoja que él hizo y analizando un poco me metí en los libros y revise, me enganche en la carrera de Administración por casualidad, pero fue más por rescatar mi situación moral ante mi familia que por vocación o porque de repente este... yo si me inclinaba más hacia la parte laboral, desde pequeño yo fui jefe de personal teniendo 15 años de edad yo era jefe de personal con veinticinco personas por delante mío, mi papa era dueño de un hotel, el Hotel Bello Rio en Boconó y resulta que yo era jefe de personal a los 15 años, entonces yo me involucre más hacia la parte laboral, desde muy temprana edad, pero nunca había visto la parte contable hasta ese momento que me tocó enfrentar esa situación conflictiva, a partir de ahí comencé en el estudio de la contabilidad, yo realmente estudiaba Ciencias Políticas y abandone la carrera de Ciencias Políticas y me fui a estudiar en Fundación La Salle en Boconó porque atendía los negocios y estudiaba y bueno me involucre en la carrera de esa forma, yo era de Boconó, nacido en Boconó, criado en Boconó, con negocios en Boconó, y todo en Boconó, estude en Barquisimeto en la Fermín Toro Ciencias

Políticas, después me vine aquí cuando era la URU a estudiar Ciencias Políticas pero a su vez atendía el negocio en Boconó, iba y venía con facilidad Boconó Valera, hasta que me paso esa situación y dije no, no, no, o me dedico a los negocios y estudio en Boconó, o definitivamente, y me gusto esa área administrativa contable en ese momento, desde ahí comenzó mi carrera.

P.2-Entonces quiere decir que de una forma u otra existió un líder allí que lo motivó a estudiar esta carrera.

R: Más que un líder una situación porque yo no me involucre con la persona, ósea esa persona no surtió efecto en mi sino la situación como tal, el plantear ante una asamblea de socios a pesar de que eran mi familia me estaba poniendo en entre dicho mi gestión y yo tuve que aprender en ese momento a ver como resolvía ese problema, entonces más fue la situación que tuve en ese momento que la persona como tal, la persona para nada me inspiró, me inspiró la situación como tal, para mí me marcó y es lo que hasta ahora yo siempre lo he dicho yo estudie contabilidad, discúlpame la expresión pero estudie contabilidad por una molestia.

P.3-Durante sus estudios y su formación ¿considera que ha tenido algún líder en todo lo que ha sido su trayectoria profesional?

R: Líder como tal, es que no se si han sido lideres o han sido personas que me han ayudado, yo cuando empecé a formarme con la Licenciada Sonia Infante en Boconó, me dio la oportunidad, ella es Contador Público, ella me dio la oportunidad de trabajar en su oficina y por su puesto una persona muy capacitada y con mucho ejemplo pero liderazgo como tal yo creo que no han sido liderazgos sino más bien trabajo en equipos porque siempre me he involucrado, luego trabaje aquí en Valera, trabaje con la Licenciada Ana María Romano ahí fui socio de ella, inicialmente comencé a trabajar con ella, y luego fui socio de Romano y Asociados este hasta que se cerró la firma, yo no sé si verlos como líderes o como personas que me apoyaron.

P.4- ¿Usted considera que el apoyo de una manera u otra influyó en su trayectoria?

R: Por supuesto en eso si estoy consciente ese apoyo de las personas que en algún momento me apoyaron, es que yo recuerdo que cuando yo empecé en Romano y Asociados se los comentaba en estos días a las muchachas que los programas yo los aprendí a usar solo porque es que resulta que a mí me dieron una oportunidad pero sin cobrar ni medio ok, trabajaba cuando nadie estaba porque todas las computadoras estaban ocupadas cuando yo llegaba en el día entonces yo me tenía que quedar desde las cinco de la tarde hasta las ocho de la noche aprendiendo solo en el programa, entonces les decía a las muchachas que trabajaban en ese momento, les decía: déjenme trabajo que yo se los termino en la noche, explíquenme más o menos como hacerlo y usted mañana lo revisa, entonces me tocó a mí de cinco a ocho de la noche usted sabe lo que lograba, porque en el día hacia otra actividad con Coraluz con otras empresas que trabajaba y entonces yo a las tres de la tarde cuatro de la tarde llegaba a la oficina y empezaba a trabajar de cuatro a cinco de la tarde cuando ellas se iban era que me daban la oportunidad de usar los equipos para trabajar, para aprender, entonces me toco aprender como que, con la poca experiencia que tenía y con la ayuda de los tutoriales más en YouTube me metía y revisaba Galac me ayudó mucho no, a tal punto de que hoy día las personas que contribuyeron en mi formación son las que vienen a mi oficina a pedirme asesoría porque fui yo quien aprendí a manejar los programas como se manejan, por supuesto que con ayuda de tutoriales, apoyo si se quiere, pero por supuesto que me afecto, me ayudaron, me apoyaron y eso en algunos momentos me sentía con ganas de soltar a veces no, seguía adelante y bueno aquí estoy.

P.5-¿Cómo fue el desarrollo de su carrera universitaria y su formación como lo describiría?

R: El desarrollo de mi carrera profesional o de mi capacitación universitaria, yo lo describiría desde el punto de vista normal, yo creo que en el hecho de cuando me empecé a formar como técnico superior trabajaba y estudiaba, habían sacrificios en todo hay sacrificios no, y luego para sacar la carrera de Contador Público estudiaba con esfuerzo sobre todo porque yo trabajaba en una empresa en la zona baja, entonces yo veía materias en Boconó los fines de semana y en Valera entre semana para poder sacarlo lo más rápido posible pero en ámbitos normal, normal, ósea con

algún esfuerzo con algún sacrificio pero normal, no ha sido, para mí no fue tedioso, para mí fue muy práctico, el sistema modular de la UVM es un sistema excelente, no se lo critico a nadie, porque la formación va en uno, a veces el sistema, aunque dicen que el sistema modular deja mucho hueco, para mí es todo lo contrario, para mí el sistema modular es un sistema ejemplo, un sistema que se puede llevar con facilidad completamente da la oportunidad a muchas personas, y bueno yo creo que eso va en uno, el hecho de la formación más experiencia que formación.

P.6-¿Dentro de la Contaduría cuáles han sido las actividades profesionales en las cuales se ha formado?

R: Mi principal formación es el área tributaria, la parte de tributos para mí ha sido lo esencial en la profesión, la parte laboral ha sido un anexo porque desde muy temprana edad yo me involucre en el área laboral, yo te manejaba la norma desde simplemente era un muchacho de quince años ya yo manejaba la Ley del 97, antes del 97 cuando Rafael Caldera la derogo, pero la parte tributaria ha sido mi formación y la parte de auditoría sobre todo la auditoría forense incluso mis trabajos de investigación para efectos de grado han sido todos en auditoría forense.

P.7- En la actualidad ¿Qué actividades profesionales motivan su ejercicio como contador?

R: La parte tributaria y la parte de auditoría, la parte tributaria en asesoría como tal, más asesor y esa es una de las razones por las cuales yo me traje a mi esposa, y es porque la oficina prácticamente la maneja ella y yo estoy prácticamente por fuera en asesoría tributaria y en auditoría, a mí la parte de auditoría siempre me ha llamado la atención, y me he formado además para eso, lo poco que me he formado porque todavía me falta mucho por aprender, yo creo que todos los días se aprende algo nuevo.

P.8-¿Cómo aspectos personales, profesionales o de otro tipo, han provocado su inclinación hacia las actividades profesionales que actualmente realiza?

R: Más el hecho de sentirme vamos a decirlo así en el libre ejercicio de la profesión aunque ese libre ejercicio de la profesión esta en entre dicho, porque resulta que uno tiene más jefes que más nada y resulta que todo el mundo quiere ser tu jefe, este, pero esa parte me ha llamado la atención los aspectos personales, los aspectos de que yo no, yo todos los días me levanto a trabajar pero por vocación, no porque tengo que cumplir un horario, no porque tengo que hacer, más que todo mi parte personal mi constancia, mi perseverancia en hacer las cosas, ese tipo de cosas, pero es eso el aspecto personal sobre todo la asesoría, en la parte tributaria, por la formación que he tenido me ha llevado mucho a ese campo, y la parte de auditoría porque es que yo no sé si es que la agilidad o no sé lo que realmente puede ser, pero tengo mucha facilidad para ver errores y para resolverlos ósea yo abro los libros y parece que los libros me hablan me dicen dónde están los errores o a veces las muchachas tienen un descuadre, no les cuadra y no les cuadra y yo con solamente llegar mirar y ojear, sin revisar les digo aquí está el error. Pero es desde siempre, no sé si es agilidad para observar, entonces eso me permitió que en las auditorías que he realizado, esa perspicacia por decirlo de alguna forma ok, me lleve eso como un aspecto personal creo que esa es la condición.

P.9- ¿Cómo describe el proceso de auditoría?

R: Es un proceso que debe ser planificado inicialmente, con dirección bien clara, y con una ejecución lo más limpia posible, tratando por supuesto de, yo no sé si hay voy a caer en un detalle, porque resulta que las auditorías por lo general se planifican, se ejecutan, levantan un informe y murió, yo creo que uno el auditor debe ir más allá, el auditor no solamente es para conseguir los errores, el auditor debe planificar la auditoría por supuesto con una serie de procedimientos, aplicar la auditoría, encontrar las evidencias, encontrar los hallazgos, y levantar un informe, un plan de acción inmediatamente, con ese informe y ejecutar y hacer que se cumpla, porque si no el trabajo de auditoría no valió, el trabajo de auditoría si tu no corriges entonces ¿para qué lo hiciste?, hay auditores que agarran levantan la información, levantan el informe, hacen tal, estos son los hallazgos y chao. ¿De qué valió tu trabajo? Tienes que tener el problema y la solución, esos hallazgos deben decir cuáles son los correctivos que se deben ejecutar, si los puedes ejecutar tú, lo

ejecutas tú, sino en su defecto tratar de hacerle seguimiento a ver si eso se logra ejecutar, creo que la auditoría debe ser desde esa forma.

P.10-De esa planificación, esa dirección y esa ejecución que usted menciona, ¿cómo describe los fundamentos que sustentan su trabajo de auditoría?

R: La fundamento, en la actividad principal que es encontrar los hallazgos si existieran hallazgos, basado en la normativa legal, por supuesto donde se está aplicando o se están saliendo la normativa legal ¿qué controles internos existen?, ¿si de verdad se están ejecutando?, ok, y por supuesto ¿cuáles son los controles preventivos? Si hay preventivos, ¿si hay correctivos?, creo que es fundamento principalmente en eso.

P.11- ¿Cómo describe el desarrollo de las auditorías que ha practicado?

R: Lo describo como una auditoría aplicada, porque realmente, fíjate, cuando tú haces la aplicación, luego fundamentas en la normativa legal y la normativa en los controles internos, el desarrollo de la actividad debe ser un desarrollo normal, que debe estar controlado si se quiere en una planificación, en una ejecución, en un informe de hallazgos y debe estar fundamentada, si el desarrollo no se ejecuta entre ese tipo de condiciones terminas tu haciendo el papel no de auditor sino más bien de un administrador con control interno, o una persona responsable de organizar el control interno, que no creo que sea la actividad principal del auditor, el desarrollo debe ser basado en el principio que colocaste inicialmente, su planificación fundamentada en la normativa legal, su ejecución basado en los controles internos, para establecer que el desarrollo sea lo más limpio posible, lo más normal posible, de lo contrario no termina siendo auditoría.

P.12-Cuando se desarrolla su auditoría, una de las bases fundamentales es el juicio profesional ¿cómo forma su juicio profesional?

R: Mi juicio profesional va enmarcado inicialmente en el conocimiento, y la parte ética, hasta donde debo llegar en mi juicio profesional, conversaba con unos estudiantes de Contaduría en días pasados hablábamos de la confidencialidad, yo les decía ¿hasta dónde puedo ser yo confidente? Y les puse un ejemplo de un

padre, un sacerdote, el sacerdote hace la confesión y él debe guardar confidencialidad absoluta, pero que pasa o que ocurre cuando ese confidente es un asesino, y estaba informando de un asesinato, ¿hasta dónde se convertía en cómplice el sacerdote?, el juicio profesional de uno, debe ser lo más ético posible basado en el conocimiento, por supuesto, para no convertirse uno en un cómplice de una situación, porque tu juicio va a determinar si las condiciones están dadas como para seas confidente absoluto, o tengas que demostrar información, entonces el juicio tuyo, además nosotros como Contadores Públicos damos Fe Pública de una situación, entonces mi juicio tiene cierto valor, cierto valor que se lo voy a dar yo mismo, pero debe estar basado inicialmente en tu parte ética y el conocimiento, creo que son dos pilares fundamentales en el juicio profesional.

P.13-Cuando usted describe su juicio usted lo basa principalmente en el conocimiento ¿cómo describe la dinámica del conocimiento aplicado en la formación del juicio profesional en la auditoría?

R: Sistemático, yo en mi juicio trato en lo posible de que sea un juicio sistemático, es decir, trato de involucrar todas las áreas que se puedan ver involucradas en una condición, ok, para llegar a un mismo fin por eso lo hago sistemático, sino lo hago de esa forma, este siento que el juicio basado en el conocimiento basado en el conocimiento no va a surtir efecto, porque el juicio debe ser con en la auditoría, vamos a suponer que este auditando la parte tributaria entonces yo me aferro a todo lo que es la parte tributaria y no miro más nada, pero resulta ser que la parte tributaria puede estar afectada por algún entorno de la empresa, o de la organización, o del ente, entonces por eso busco hacerlo sistemático de manera que involucre todas las áreas a ver si la parte tributaria, para llegar a un mismo fin que es la parte tributaria, siempre lo hago de esa forma.

P.14-En el ámbito de la auditoría tenemos que adoptar las Normas Internacionales de Auditoría, ¿qué consideraciones puede aportar sobre la normativa profesional aplicable en la auditoría?

R: Mire la normativa, la adaptación o la adopción es que son dos cosas distintas, si nos adaptamos a la NIA entonces estamos diciendo que yo debo adaptarme a lo

que ellas me digan, si la adopto es distinto porque yo voy a adoptar una norma y la voy a adecuar a mi condición como Venezuela, yo siento que nosotros no estamos preparados por muchas situaciones a la adaptación, ok, porque nos faltan muchas condiciones por decirlo así, yo creo que nosotros estamos más bien en la adopción, las traemos aquí y las tropicalizamos a nuestra condición, te digo una de las cosas de la norma internacional, que dice que yo me debo separar desde el principio de la confidencialidad por seguir el ejemplo anterior, que yo me debo separar de la norma en el caso de que se evidencie un fraude entonces uno dice bueno hay un principio de confidencialidad que en la ética me lo dice. Yo creo que la adopción es la forma, no la adaptación, si bien es cierto, la norma internacional está preparada para países donde la parte judicial está bien sustentada, pero Venezuela no es este caso, a pesar de hay nuevas normas como Legitimación de Capitales, creo que faltan algunas cosas, Ley anti corrupción. Otra condición es que la Norma Internacional pide que el contador sea formado en Auditoría y siento que hay una gran debilidad en toda el área de auditoría en los Institutos Universitarios del país, cuando tú ves profesionales del área que terminan haciendo auditoría de horas o de minutos, yo entonces no sirvo para ser auditor, porque yo no hago auditorías de minutos, hay gente que con solamente mirar un papel ya hizo una auditoría, creo que no estamos preparados para adaptarnos, más bien adopción, hay si podemos estar porque la tropicalizariamos la norma como tal para poder ejecutar.

P.15-¿De qué forma la normativa profesional tiene influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: Yo hablaba en una pregunta anterior y decía que mi juicio profesional venia enmarcado en dos aspectos principalmente que eran la parte del conocimiento y la parte ética, por supuesto que la norma me afecta mi juicio profesional porque yo debo ajustarme en el conocimiento que tenga de la norma a mi juicio profesional, debo enmarcarme en mi juicio profesional en el conocimiento que tenga, ok, el conocimiento parte de, vamos a decirlo así, la parte del conocimiento de la norma legal y por supuesto se va a ver afectado mi juicio profesional, lo decía el juicio profesional a pesar de que muchos dicen del principio de confidencialidad y la

norma me dice que me debo separar en el caso de que exista una situación fraudulenta pero por supuesto que me va afectar el juicio profesional ya no puedo hacer un juicio donde diga que soy confidencial absoluto cuando la norma me está diciendo que me debo separar en el caso de esta situación y no solamente eso la Legitimación de Capitales te obliga a ti a denunciar o a informar situaciones en las que puede estarse frente a estos casos.

P.16-¿Cómo describiría usted su experiencia profesional en el ámbito de la auditoría propiamente?

R: Te digo, a pesar de que hemos aplicado algunas auditorías y que he conseguido algunas cosas, siento que hay mucho por aprender, el hecho de que tenga ciertos conocimientos, habilidades y condiciones personales, siento que la experiencia sería media porque creo que aún falta mucho por aprender, uno todo los días aprende algo, por supuesto hay algunas agilidades para hacer algunas cosas y hay algunas experiencias pasadas que te permiten aplicar en otros ámbitos.

P.17- ¿De qué manera esa experiencia que usted tiene, ha influido en su juicio profesional?

R: Insisto en que el juicio profesional está en el conocimiento que tenga, la experiencia solamente me da agilidad y rapidez para resolver situaciones, pero mi juicio profesional a pesar de esa experiencia va muy marcada en el conocimiento, porque aunque tenga mucha experiencia si no tengo el conocimiento no voy a emitir un juicio profesional adecuado, creo que no lo pueda hacer o no debería hacerlo.

P.18-En el desarrollo de la auditoría, ¿usted cree que la consulta a los expertos influye de una manera la calidad de su juicio profesional?

R: Creo que las consultas, son para tratar de que tú llegues a una conclusión, pero tu juicio profesional yo no le vería afectado por una consulta, la consulta sería para ayudar a solventar una situación dentro de la auditoría, el experto genera un informe (juicio), pero el juicio no se ve influenciado por las consultas. Yo en lo particular he pedido consultas para tratar de denunciar una situación puntual de la

auditoría, pero mi juicio profesional se enmarca dentro de los conocimientos que tenía al respecto, colocando el juicio del experto como una condición para resolver una condición específica de la auditoría, pero mi juicio profesional no se vio afectado, porque considero que el juicio profesional debe ir enmarcado en los conocimientos que se tengan en el área.

P.19- ¿Cómo caracteriza usted su desempeño profesional?

R: La constancia ha sido una de las características fundamentales del desarrollo de mi profesión, la perseverancia, la formación continua, la responsabilidad en la ejecución de algunas cosas y sobretodo uno va desarrollando durante la carrera una marca profesional; y por supuesto esta marca profesional viene dada por el criterio que uno ha tenido para emitir juicios profesionales y para efectos de los trabajos hechos en el ámbito profesional, porque uno trata de hacer las cosas lo mejor posible para buscar ese renombre, hacer las cosas justo a tiempo.

P.20-¿Cómo la información disponible contribuye con la formación del juicio profesional?

R: Cuando uno genera un juicio profesional basado en conocimientos, las experiencias lo que permite es que el juicio profesional este enmarcado en términos muy coloquiales puesto que las experiencias se convierten en conocimientos, entonces cuando se emite un juicio profesional de acuerdo a la experiencia, este termina siendo sencillo pero asertivo basado en conocimientos. Creo que esa es la condición como tal que afecta la experiencia.

P.21-Una de las fases de la auditoría se fundamenta en el análisis de los riesgos que los estados financieros estén presentados erróneamente, ¿de qué manera esos riesgos analizados por usted, afectan posteriormente su juicio profesional?

R: El auditor debe ir más allá y en ese análisis de riesgos debe dejar bien claro cuál va a ser el juicio profesional que tú vas a emitir, porque yo creo que de allí parte el juicio profesional, aplicando el conocimiento tu verificas que la información que te están presentando tiene ciertos riesgos, por supuesto tu juicio profesional va a depender del nivel de riesgo que presente, porque puede ser que si no tomas en

consideración ese análisis de riesgo, tu juicio profesional por mucho conocimiento que tengas no va a estar enmarcado a la realidad; el análisis de riesgos afecta mucho el juicio profesional, pero todo parte desde el principio.

P.22-¿De qué manera la confianza en usted mismo y en las decisiones que usted emite afectan su juicio?

R: La confianza si afecta, en lo personal cuando siento que no tengo conocimientos sobre el área y que no puedo dar respuesta, no emito un juicio profesional, prefiero abstenerme totalmente, porque confío en lo que yo sé, cuando siento que no tengo conocimiento o que no puedo determinar un conocimiento, no emito juicio profesional, ni siquiera hago una consulta porque no tendría confianza en el informe presentado por el experto.

P.23-¿de qué manera la presión del tiempo que lo hacen tener una perspectiva desde su responsabilidad, pueden afectar su juicio profesional?

R: No, porque todo parte de una planificación, al iniciar la auditoría me planifico, si el tiempo es corto planifico en función de ese tiempo al igual que si son largos, todo parte de la planificación inicial, el tiempo no me afecta mi decisión, porque también aprendí a decir no. En función de mi tiempo ejecuto la actividad y emito el respectivo informe, el tiempo no me afecta para emitir un juicio profesional.

P.24- ¿y la limitación de recursos en estos tiempos escasos?

R: Tampoco, creo que la limitación más de recursos es de tu mente, porque si no tienes algo resuelves con otra cosa, es decir, sustituimos elementos, pero no se ve afectado, porque como mi juicio profesional parte de mis conocimientos y experiencias yo lo que tengo es sustituir elementos más nada.

P.25-¿usted cree que los clientes, las regulaciones y los factores de cada compañía afecten la calidad de su juicio profesional?

R: Los factores no creo, el cliente tampoco, la condición de la empresa si, puesto que cada empresa tiene una condición distinta, entonces en función de esa condición debo emitir el juicio profesional para cada auditoría, va a depender de

eso. Lo que más afecta es la condición de la empresa, ¿cuál es su situación? y ¿cuáles son los resultados de sus operaciones?, en función de eso emito en juicio profesional.

P.26- ¿Y el interés propio?

R: Eso sí afecta, porque si alguien llega de ya para ya no me intereso, ahora si me permite hacer una planificación y hacer mi trabajo como debe ser me intereso.

P.27- ¿Si existe una condición de amenaza?

R: Doy mi juicio profesional basado en mis conocimientos.

P.28- ¿de qué manera las acciones que se presenten, cree usted que motiven a otras?

R: Cuando uno comienza la auditoría se planifican actividades a realizar en un tiempo prudencial con ciertos recursos, pero cuando comienzas a ejecutar te das cuenta de que hay alguna otra condición o algún otro campo que pudiera estar afectando al campo principal, uno trata en lo posible de atacar esa opción, pero eso me puede traer otra condición.

P.29-¿Si existen algunas acciones que motivan o guían la posibilidad de conducta de los auditores, en el caso de la auditoría?

R: Si.

P.30-Describa algunas de esas acciones que en el ámbito de la auditoría que guían esa posibilidad de conducta.

R: ¿Cuál te puedo nombrar?, no encuentro como describirla, es una conducta de esa hiperactividad que uno tiene como auditor, más que hiperactividad es una conducta positiva de que la auditoría la debes aplicar tú mismo, tratando de llevar condiciones, te permite ejecutar una auditoría y emitir un juicio bien claro porque estas presenciando, estas ejecutando la actividad como tal, es muy distinto que te sientes en una oficina, te traigan un inventario que tú no has visto ni tienes evidencia física de que eso existe, yo no emito juicio sin tener conocimiento. Si creo

que no tengo el conocimiento prefiero no emitir juicio, yo me cuido mucho de eso, entonces esa conducta creo que es una conducta muy personal de hiperactividad es la que me permite a veces emitir un juicio profesional con efecto.

P.31-¿Qué acciones toma usted para que todas estas cosas no afecten su juicio profesional?

R: Más que una acción es una actitud, una acción llamo yo a bloquearme, cierro una puerta y tomo una acción, ante una amenaza de un cliente lo siento y me puede amenazar todo lo que quiera, pero mi actitud es escucharle y decirle lo lamento por usted pero tengo que emitir un juicio profesional basado en el conocimiento y experiencia que tenga respecto a ello. La acción es basada en la actitud que tomas ante cada una de las situaciones, esa actitud de no ser ego centrista, pero esas actitudes positivas ante cada una de las situaciones que se presentan es tratar de resolver y debo asumir esa actitud hasta que termine la auditoría como tal, para ello está la planificación inicial, que el tiempo no se convierta en una acción que afecte mi juicio profesional.

P.32- ¿Por qué toma usted esa actitud?

R: Justamente para que no se vea afectado mi juicio profesional, porque dependiendo de mi juicio profesional ellos si van a tomar acciones.

P.33-¿Cómo descubre usted que es una cuestión de sentarme con el cliente y decirle usted no tiene razón en lo que está diciendo?

R: Principios, que los he aprendido a través de la experiencia. En la experiencia me base del hecho de que no le puedo decir a todo si, porque en algún momento se pudo ver afectado mi juicio profesional y no era lo que yo quería, lo que yo quería era emitir un juicio profesional lo más pulcro posible, entonces creo que de la experiencia partió esa actitud, desde allí fui donde tuve respuesta y decidí no seguir llevando una actitud de hiperactividad. La experiencia me hizo aprender.

P.34-¿El único medio para usted tomar esa actitud es una conversación un dialogo con el cliente frente a la situación que se esté presentando?

R: Si, y que la aprendí justamente con la experiencia.

P.35-¿Usted considera que se siente libre, una vez que usted tiene esos diálogos y le dice al cliente no voy a hacer esto ante una situación externa que afecte su juicio profesional?

R: No, porque el sentirse libre significa que en algún momento te amarraste y yo no me amarro a eso, la vida me enseñó que yo no me amarro a una condición, si el cliente se amarra, se amarra solo, entonces simplemente cuando les planteo la situación no es que me sienta libre, simplemente nunca me amarre, eso no me afecta como tal, simplemente planteo mi actitud y planteo mis condiciones, pero nunca me amarro a las situaciones.

P.36-¿Usted considera que nosotros como contadores estamos amarrados a una experiencia y a unos principios?

R: Si, pero no me afecta, es mi responsabilidad cumplir, cuando cumplo me siento bien porque cumplí, pero cuando me hablas de situaciones adversas (amenazas del cliente, tiempo) externas a la situación, eso no me afecta; la experiencia, no es que este amarrado es que esta intrínsecamente porque la llevo conmigo, el hecho de que haya hecho varias auditorías o haya realizados otras actividades no es que este amarrado a una experiencia, porque no me amarro a una experiencia como tal, es que van conmigo intrínsecamente una serie de condiciones que las he aprendido y que he tenido conocimientos con la experiencia que tengo, la responsabilidad es un principio básico entonces no lo veo como una barra.

P.37-*Pero no todos los profesionales somos responsables, ¿o sí?*

R: A bueno perdón, yo estoy hablando por mí, el hecho de que no sienta que la responsabilidad no es un amarre, sino un principio de que esta intrínsecamente y que es una característica propia, que existen colegas con otra condición con otra característica no digo que no, pero cada uno resuelve la condición que se le aparezca en función de sus características, de sus principios, de sus condiciones, de su experiencia y de sus conocimientos, habrán quienes digan que muchos juicios profesionales los van a emitir en función de la consulta de un experto y es

valedero, en mi caso no porque considero que el juicio del experto es una guía para adquirir más conocimientos acerca de eso, pero que en algún momento no afectara las condiciones de mi juicio profesional.

P.38-¿Usted cree que existan algo de poder en su formación o en su vida?, dicho de otro modo, ¿cree que de alguna manera sus padres, sus formadores iniciales como persona ejercieron influencia sobre usted?

R: Te comentaba que a los quince años de edad, estudiaba 4to año yo era jefe de personal de un hotel y bajo mi responsabilidad habían 25 personas, indudablemente mis padres formaron una responsabilidad en mí, o sea me hicieron responsable de situaciones, yo era mesonero también pantalón negro y camisa blanca y era el hijo del dueño del hotel, y mi hermana era la recepcionista... Nosotros no salíamos en temporadas altas por que en esas temporadas de trabajaba, porque nosotros fuimos formados en una familia donde para nosotros la temporada alta era un trabajo fuerte y todos y cada uno actividad yo de mesonero mi hermano, era bar ténder, mi hermana recepcionista, porque nos enseñaron esa responsabilidad nos indicaron que el trabajo no es ser el dueño, porque para ser dueño tú tienes que saber cómo se ejecuta la labor para poder supervisarla, entonces yo no podía supervisar a nadie siendo jefe de personas a esa edad, si yo no sabía cuál era el trabajo que ejecutaban, entonces mi papa se iba a Italia tres o cuatro meses y nosotros nos quedábamos encargados del negocio con la edad que teníamos por supuesto bajo la supervisión del mayor o bajo la dirección de una persona que nos supervisaba a nosotros, pero indudablemente nosotros éramos responsables de esas personas y cuando llegaba nos hacía entregar cuentas con todas las condiciones dadas, igual como si fuese una persona extraña a la situación, entonces yo creo que la formación si formó parte de esa responsabilidad, el que no nos afecte muchas cosas para emitir un juicio yo creo que viene dado desde el principio de nuestra formación mantenemos un criterio, y establecemos pautas y establecemos condiciones, no sé si eso me ha ayudado o ha sido parte de mi experiencia, no con esto quiero decir que los demás sean irresponsables, cada quien tiene su responsabilidad, cada quien emite un criterio un juicio profesional a uno les afecta u otros no les afecta, pero en el caso particular yo creo que esa no es

la opción, la experiencia me dice... Yo he trabajado con auditores forenses en el CICPC de Barquisimeto y nosotros detectamos un fraude en una zapatería del centro y vinieron expertos del CICPC de Barquisimeto, yo trabaje con ellos y con todos, una responsabilidad absoluta de verdad que también aprendí mucho de ellos.

P.39-Podría decirse que usted tuvo una formación en su vida personal desde sus padres que le inculcaron, trabajo, responsabilidad, honestidad, una serie de valores y principios, pero cree usted que por ejemplo en el caso de una persona que sus padres no lo motiven hay quienes llegan a su casa con una laptop robada y sus hijos ven el comportamiento delictivo de sus padres, ¿usted cree que esos niños en el futuro puedan ser profesionales honestos y responsables?

R: Si afecta no puedo decir que no, en el caso mío eso ha sido un pilar pero yo también perdí a mi mamá en una edad muy temprana yo tenía 20 años cuando perdí a mi padre y estaba empezando yo a formarme como comerciante en el negocio y hubo oportunidades en el que yo pude haber sido irresponsable o pude haber tenido cierta condición y decidí no, tome una decisión personal por supuesto enmarcado con ciertos principios, pero también hemos visto casos exitosos que sus familias han sido muy diversas y que han sido personas exitosas yo conozco un ejemplo de una persona que su familia fue muy diversa pero esa persona fue exitoso con un criterio bien formado, muy responsable un juicio profesional bien determinado, una persona con actitud muy positiva pero yo creo que eso va en cada persona luego cuando lo descubre que se pueda ver afectado. Si la actitud que toma no es la correcta, si la actitud que toma no es la correcta le puede afectar en cualquier momento pero yo creo que todo es una formación y por supuesto también hay caso de casos, gente que al final no terminada nada si terminan siendo Contador Público, termina siendo un colega de esos que nos deja el trabajo a nosotros que hay muchos por cierto, cuando me llegan a veces con los libros aquí yo no hablo mal de ningún colega, cuando llegan a aquí yo no pregunto quién llevaba la contabilidad yo simplemente lo reviso y digo mire tenemos que tomar estos correctivos, yo estoy diciéndole que hacer para resolver el problema, no cuál es el problema ese ya está ahí yo estoy diciendo como resolver ese problema, creo

que para nosotros ha sido así pero por supuesto la formación profesional si afecta un poco la actitud y el comportamiento.

P.40-En el ámbito profesional podemos encontrar hijos de padres irresponsables muy responsables o hijos de padres muy responsables actuando de manera irresponsable ¿Considera usted que esas personas ejercen algún tipo de psicología adicional a los que han sido como en su caso hijos de padres responsables actuando responsablemente?

R: Si pudiera ser por una razón, el hecho de que ya tú admitas teniendo padres irresponsables tú seas responsable, teniendo una actitud muy personal o una marca muy personal, entonces si aplica una psicología ya muy distinta a la psicología normal y esa persona puede ser irresponsable para asumir algunas cosas pero también puede tener otra condición u otro principio que a pesar de ser muy irresponsable puede ser honesto, porque desarrolla una psicología distinta a la conocida, o en el caso contrario de una persona muy irresponsable termina aplicando ser muy responsable por que aplica una psicología distinta, entonces tal vez ese valor ese principio que él vio que no se formó en su casa que no obtuvo formación en sus principios lo está desarrollando como persona, entonces aprendes a desarrollar como persona una actitud distinta a la de los demás que se han formado contigo, te permite tal vez desarrollar una personalidad distinta y eso puede verse afectado en algún momento si o no en tu vida, entonces yo creo que si tiene que ver esa psicología distinta tal vez te permite desarrollar otra actitud en algunos casos bien positivos.

P.41-Hablamos de lo que es padres formando hijos, hijos posteriormente profesionales que emiten juicios ahora, ¿considera que el entorno social donde usted creció, ejerció un tipo de influencia sobre su posición hoy en día como Contador Público?

R: Voy hablar primero en el mío, el entorno social mío no formó una condición para que yo emita un juicio profesional o para que en su efecto, yo creo que todo lo contrario ese entorno donde yo me desarrollé me trajo experiencias, conocimientos, yo eso lo aprendí en el liceo ese era mi entorno mi ambiente, yo estudie en un liceo

en Boconó muy popular que es el San Juan Bautista Da Costa y el entorno social era un tanto medio bajo, pero no con eso significa que yo tuve un juicio o una condición, y delante mío pasaron muchas cosas, yo fui Presidente del Consejo de Estudiantes del liceo recuerdo que habían estudiantes que tenían sus condiciones pero no por eso mi entorno social o donde viví tenía otro impacto de una clase media alta, entonces también habían vicios muchos, hoy en día me permitió ampliar mi conocimiento mi experiencia de vida, ese entorno social desarrollo de una actividad, mientras los demás estaban pendiente de ver que hacían yo estaba pendiente de ver como ayudaba en el liceo, como presidente de estudiantes como delegado y en la comunidad siempre estuve inmerso en las actividades que hacían, y estaba metido a todas unas condiciones de desarrollo que para mí han sido experiencias, esas experiencias son las que hoy en día me permiten emitir un juicio con conocimiento de causa, he aprendido a desarrollar actividades distintas en un impacto social.

P.42-Hay situaciones externas en la que como profesionales estamos inmersos, nos debemos aun gremio profesional, a una actitud de vigilancia de los estados financieros, a unas leyes, normativas legales, entonces encontramos una serie de órganos fiscalizadores y sancionadores en el ejercicio de la profesión, ¿cómo hace usted para que las estructuras sociales no ejerzan influencia sobre su juicio profesional?

R: En primer lugar como te digo mi juicio profesional va enmarcado siempre al conocimiento, a la experiencia o sea la experiencia más el conocimiento yo puedo emitir un juicio profesional, esos factores externos que el SENIAT anda en la calle que los fiscales, que el BANAVIH, que el INCES yo aprendí con el tiempo, inicialmente cuando me llaman que ellos andan en la calle yo decía cónchale vale! sin embargo, hoy en día siento que esas estructuras son una estructura más de la organización del estado al momento que nosotros debemos cumplir con ciertas normativas y que por supuesto a la hora de emitir un juicio profesional muchas veces yo he discutido sobre todo con los fiscales del SENIAT y me he plantado, y digo que la norma dice esto y esto, y tú no me puedes implantar una sanción, si las vas a ser hazlo pero yo me quite eso de que salió una providencia nueva y tal y esa

gente extraña que salen con cuentos que canalizan esas normas como ellos consideran, podrán decir mil cosas que yo creo y considero que lo que está aquí es esto, a tal punto que he ganado la confianza de mis clientes.

P.43-Bien licenciado, muchas gracias por su atención y tu tiempo.

R: Para servirle, estamos a su orden por acá en lo que requiera.

Identificación del Auditor 2. Hombre de 48 años, Técnico Superior Universitario en Banca y Finanzas (Instituto Universitario de Tecnología del Estado Trujillo), Licenciado en Contaduría Pública (Universidad Bicentenario de Aragua), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Valle del Momboy), Magister en Gerencia Financiera (Universidad Nacional Experimental Rafael María Baralt), Doctor en Educación (Universidad Nacional Experimental Rafael María Baralt), Asesor Tributario y Auditor desde el 2002.

P.1-Buen día licenciado, muchas gracias por su atención y su tiempo.

R: Buen día, un placer, estamos para servirle.

P.2-Durante el desarrollo de la entrevista le realizare una serie de preguntas a las que puede sentir libre de responder con la mayor sinceridad posible, lo aquí conversado fundamentará mi investigación doctoral y sus hallazgos solo será utilizados en ese contexto.

R: Ok, espero poder contribuir un poco.

P.3- ¿Cuándo comenzó con su ejercicio profesional?

R: En el ejercicio profesional, bueno si esto es una historia de vida voy a contarla específicamente. Yo estude bachiller Mercantil en el Pedro García Leal, y allí pues estaba la mención de que uno sacaba Bachiller Mercantil mención Contabilidad, siempre me ha apasionado la parte contable y de hecho pues yo salí bachiller mercantil en contabilidad, fui hacer las pasantías ahí en una concesionaria de vehículos que quedaba en la calle 10 donde está el edificio del Tijerazo, era una concesionaria de vehículos muy conocida “Trujillo Motors”, bueno y ahí fui hacer pasantías y me dejaron trabajando y a los 3 meses pues busque el cargo de contador pues el contador que estaba titular se enfermó y bueno desde ahí empecé a ejercer mi carrera por vocación. De hecho aquí en mi oficina recibo pasantes de la ULA, de la UVM, de los Institutos Universitarios y pues cuando no tengo la capacidad aquí los ubico en otros lugares, los profesionales que se gradúan que hacen pasantías en otras áreas vienen para que yo los prepare y eso, siempre estoy en constante ofrecimiento del conocimiento y expansión del conocimiento para

todos los colegas que lo necesitan o sea en ese particular no soy mezquino, como otros profesionales que a veces no les gusta. Entonces mi vocación por la contabilidad ha sido desde que empecé a estudiar bachillerato porque me gustaba.

P.4-En la actividad de auditoría, ¿cuándo comenzó?

R: En auditoría tengo aproximadamente 10 años, no, perdón más. 15 años en la parte de auditoría, y con la oficina contable pues realmente tengo 18 años. De hecho mi oficina, fíjate algo... no sé si se ha dado cuenta mi oficina lleva el nombre de José Luis Valera Guanda, porque cuando yo salí de Contador Público, José Luis fue mi tutor y en esa oportunidad como José Luis era muy conocido y tenía su oficina en Pampan y eso pues yo converse con él para que abriéramos una oficina antes de graduarme porque estaba con la cuestión de terminar la carrera y pues él me dijo que sí que abriéramos aquí en Valera y de hecho se quedó así Valera Guanda, la conocen como Valera-Guanda.

P.5-¿Qué aspectos lo motivaron a formarse en el estudio de las ciencias contables?

R: Bueno primeramente, es un ámbito profesional muy bonito porque es donde uno entra a conocer como se dice, en el corazón de las empresas y a ver cómo está la infraestructura económica, el patrimonio y particularmente yo veía que uno podía conocer ampliamente lo que era toda la parte operativa como se movían las empresas, como eran los proyectos de inversión, como se podía hacer la contabilización de todas esas operaciones esas transacciones a diario, el día a día, las compras, las ventas, los créditos, eso me motivo bastante. Ayudar también a los empresarios de alguna u otra manera porque a veces hay empresario que se dedican a comprar y vender y descuidan, dejan a un lado la parte administrativa, financiera y contable y no están viendo los resultados o sea manejan sus empresas como unas peluquerías, entonces pues uno tiene la satisfacción de que alguna u otra manera pues le hace llegar a ellos las herramientas básicas para qué. Miren si ustedes lo hacen de tal manera pueden tener mejores beneficios, pueden ver sus empresas con mayor transparencia, pueden saber cuánto están pagando en impuestos, cuáles son sus verdaderos ingresos sus gastos, sus costos.

P.6-¿Existió en su vida algunos líderes que lo motivaran o lo impulsaran a formarse en esa área?

R: José Luis Valera.

P.7- ¿De qué manera piensa usted que influyo en usted este líder?

R: Siempre lo admire mucho, es una persona muy inteligente, es una persona muy preparada, es muy buen amigo y bueno yo veía que cuando estábamos con la tesis, pues él tenía su oficina y yo antes de eso ya ayudaba a otras empresas pero mínimo, o sea los orientaba pero después me motive abrir una oficina y cuando eso no estaba el SENIAT como está ahorita tan fuerte, antes era el Ministerio de Hacienda que... Muchos empresarios abrían sus empresas y tenían sus libros por allá llenos de polvo, o sea cuando se abrió esta oficina hace 18 años pues más bien uno tenía que salir a ofrecer los servicios y los comerciantes pues ni pendientes no querían, hoy en día más bien al contrario es que los clientes, los contribuyentes lo buscan a uno.

P.8-¿De qué manera piensa usted que las característica personales de este profesional líder lo motivaron a estudiar las Ciencias Contables?

R: Lo que más me gusto de él la inteligencia, preparación y formación del profesor, que hacen que de una manera u otra se convierta en un ejemplo a seguir para sus estudiantes, y por eso es que lo estoy abordando ahorita es la parte de auditoría porque yo considero que la parte más profesional de un Contador Público en la carrera de Contaduría es el área de auditoría, porque prácticamente el profesional tiene que conocer de todo, si uno va a revisar o auditar una empresa dependiendo del tipo de auditoría, si es una operativa donde prácticamente hay que ver todo pues entonces allí uno debe conocer cuáles son los procedimientos, los lineamientos, cual es el deber ser, las fechas en que se tienen que hacer las declaraciones o sea entonces uno revisa, hace la revisión y hace un dictamen pues da la opinión realmente, entonces siempre me ha fascinado, la contabilidad como tal pues está dentro de la oficina la parte básica es la teneduría de libros y la teneduría de libros pues cualquiera lo puede hacer pero ya uno tiene que ir más

profesional a lo que es los asesoramientos tributarios, financieros, laborales y ahorita esa gran gama de contribuyentes especiales que está nombrando el SENIAT, pues esos contribuyentes especiales uno ameritan estar más metido de lleno pero más en la parte de asesoría y yo me dedico también a eso pues clientes si son especiales y voy hasta las empresas y los oriento pues ello tienes su personal pero uno va más a la revisión, que si cumplieron con los deberes formales que si la facturación está bien que si las facturas de compra reúnen los lineamientos establecidos por la providencia triple cero siete uno que es la última facturación, entonces ya uno es más un auditor.

P.9-¿Cómo fue su desarrollo en la carrera universitaria y su formación como Contador Público?

R: Muy buena, o sea no tuve ningún percance porque, vuelvo y le repito como ya venía como bachiller mercantil en el área contable y empecé a ejercerlo en una empresa porque realmente considero que la carrera se aprende es en la práctica, las universidades le pueden dar a uno lo básico y de hecho lo digo mucho a los pasantes que a veces llegan y no saben prender una sumadora, entonces la teoría es una cosa pero realmente donde se aprende donde se forma un profesional en la parte contable es en la práctica, entonces como ya yo venía de la parte esa de “Trujillo Motors”, tuve la oportunidad de ser contador con tan poca edad a los 18 años ya me habían dado esa responsabilidad tan fuerte de una empresa tan grande como era esa, y entonces pues ya yo trabajaba allí trabajé 3 años y de hecho cuando yo salí me acreditaron las pasantías por experiencia porque había hecho eso entonces como ya tenía muchas funciones en el área contable, en el área administrativa, en el área financiera, en el área laboral en el tecnológico tenía la oportunidad en esas fechas de que uno podía pasar un carta solicitando la acreditación de las pasantías con un informe bien sustentado y lo analizaban en consejo y realmente le daban a uno la oportunidad de acreditar esa parte y bueno entonces después fui preparándome más que todo, en la universidad no me costó porque ya tenía conocimiento de lo que eran los balances, los estados financieros, lo que eran cálculos de prestaciones sociales, nominas, fue un paseo realmente o sea no tuve esa traba.

P.10-¿Dentro de cuales actividades profesionales en la carrera se ha formado?

R: Tributos me apasiona la parte tributaria de hecho pues mis charlas, mis ponencias son de eso, y como llegue a ser Presidente del Colegio de Contadores también que eso fue un logro como se dice un triunfo más en la vida, pues dirigir prácticamente el gremio de Contadores Públicos, y mis ponencias ahí en el colegio de hecho en los congresos, en las universidades pues siempre han sido del área tributaria, contable y financiera.

P.11-¿En la actualidad que actividades le motivan más dentro del ejercicio profesional?

R: Dar clases o impartir conocimiento es un aspecto fundamental para el desarrollo de un buen juicio, por esta razón motivan mi actividad, claro a nivel de post grado, pues uno va superando esa parte de hecho yo soy profesor de postgrado en la UVM, soy facilitador en la especialidad de Gerencia Tributaria en la misma que yo estudie y las materias que pues siempre me asignan son las de imposición directa, imposición indirecta, impuestos sobre la renta toda la parte tributaria y ahorita que estoy en la ULA también con post grado en la parte de Derecho Mercantil que se relaciona mucho, y ahí hay una parte que son todas las obligaciones profesionales que tienen los contribuyentes y uno aborda la parte tributaria.

P.12-¿Cómo los aspectos personales, profesionales o de otro tipo han provocado en usted la inclinación hacia esas actividades profesionales lo que es el área tributaria, el área financiera?

R: Porque he visto que hay mucha debilidad en cuanto algunos profesionales que a veces es lamentable que de repente algunos contadores le hagan a uno preguntas tan básicas y no entienden algo, entonces uno considera que hay mucha debilidad por que hay que personas que de repente se vuelven mecánicos y en la contabilidad, como lo dice el concepto de contabilidad que lo decía nuestro Lucas Pacholí el creador de la partida doble, que la contabilidad debe ser analítica o sea ir uno más allá, o sea si uno hace un asiento él debe y el haber, porque una está por aquí porque una está por allá y cuál es el efecto que tiene una de la otra pero hay

profesionales que se vuelven mecánicos y eso lo ha venido dando los sistemas que hay, porque como ahorita pues la tecnología nos arroja ahora prácticamente hay programas donde usted nada más carga la información y ahí le sale todo entonces se ha perdido esa esencia de lo que es el análisis e interpretación de las cuentas de porque esto sucede cual es el deber ser entonces se vuelven como mecánicos y uno siempre tener de donde, siempre considero de que si yo hago esto que puede ocurrir cual es el efecto que me va traer la causa y el efecto de analizar, pero si yo no lo hago así sino de otra manera cual es el efecto que hay, pero hay gente que no hace bien las cosas y al final del año cuando hacen el cierre es que se dan cuenta que hay una diferencia por allá entonces bueno...

P.13-¿Cómo describe usted el proceso de auditoría?

R: Como lo dije al comienzo, es la parte más profesional de la carrera del Contador Público porque pues uno primero pues debe hacer unos pasos para estar en la parte de auditoría uno primero hace una licitación concursar sobretodo ahorita estoy a las auditoría en las cajas de ahorro porque la Superintendencia Nacional de las Cajas de Ahorro les exige que para que ellos puedan repartir dividendos anualmente deben hacer una asamblea y deben presentar los estados financieros auditados por un contador público que esté inscrito en la SUDECA y con experiencia en auditoría, entonces uno hace la revisión de todo lo que son los desembolsos, los ingresos, empieza a conseguir los hallazgos lo que son las evidencias que se van consiguiendo en la auditoría, es muy raro que uno diga que hace una auditoría y que no consiga nada siempre se consigue algo a veces son de forma cuando son de forma pues es un poquito menos delicado pero me apasiona mucho cuando uno va consiguiendo y va preparando su papeles de trabajo para luego hacer ese informe final, se va reuniendo con los directivos los socios de las organizaciones y les va planteando donde tienen debilidad, donde deben corregir, que se debe hacer así, que esta fuera de la fecha, que está hecho de una manera incorrecta entonces es como orientar, guiar.

P.14-¿Describa los fundamentos que sustentan su trabajo de auditoría?

R: Profesionalmente pues por la ética que uno tiene o sea eso es otra cuestión importante dentro de la carrera, debes colocarlo allí o sea hay muchos contadores somos muchos contadores a nivel nacional tenemos prácticamente alrededor de 180 mil contadores pero esa parte de la ética se ha perdido mucho, se han perdido valores, entonces hay muchos profesionales que pues se prestan a ocultar cosas que no deben producto de la comercialización que vivimos hoy en día estamos conscientes que hoy en día todo es dinero entonces uno tiene que ser objetivo, en el sentido de que si se consigue algo que es realmente delicado entonces hay que revelarlo, porque es una cuestión que se termina haciendo mal porque si alguien no le dicen “mira esto lo estás haciendo mal” y la gente continua haciendo las cosas mal hasta que llega un momento en que explota ese problema entonces la idea es que si se consigue alguna información o desviaciones como se le llama en la parte de auditoría pues hay que sentarse con las personas e informarlo, nunca como dicen “hay pero no me coloque eso ahí” no debe ser porque entonces no estás siendo objetivo y estás perdiendo la ética, yo particularmente siempre me he considerado una persona que le gusta ser bastante objetiva en ese particular y distintamente que tenga amistad con esas personas y es una opinión que es muy delicada sobre todo cuando hay esas desviaciones fuertes en los estados financieros más que todo pues uno debe hacer la salvedad y el dictamen de auditoría porque el contador el auditor que no haga la salvedad se involucra y queda como cómplice.

P.15- De lo que hemos venido conversando sobre la auditoría, usted se basa mucho en que hay que tener un criterio, tener un juicio profesional. ¿Cómo forma usted su juicio profesional?

R: Primero que nada uno tiene que ver y conocer cuál es el deber ser de las cosas entonces si uno considera a veces que si de repente en algún procedimiento que esté haciendo en la empresa en la cual se está auditando o en la organización, y se está haciendo de una manera que no es la correcta pues uno se va primero al basamento legal, o sea si es en materia tributaria ¿en qué impuesto? si es en el IVA si se está haciendo un cálculo entonces toma el basamento legal detecta la irregularidad hace la observación después se coloca cual es la opinión que se les da

y cuál es la recomendación que se le da a esa persona para que mejore esa anomalía que tienen dentro de la empresa, o sea el hallazgo que es lo que se consigue cual es el deber ser con su basamento legal y la recomendación que uno le da para que la persona mejore esa irregularidad.

P.16- ¿Usted me habla de un basamento legal, ese implica un conocimiento previo verdad? ¿Cómo describe usted la dinámica del conocimiento aplicado en la formación del juicio profesional?

R: Si es en la parte tributaria que es donde tenemos todas las leyes, y es donde más hay problemas a veces cuando son las organizaciones sobre todo los Sujetos Pasivos Especiales entonces a veces quieren hacer operaciones de compras y ventas que no están dentro de los parámetros legales establecidos en la Ley del IVA entonces si la persona que está ejecutando ese trabajo bien sea el Contador o el Administrador no tiene un basamento legal o no tiene la ley en la mano, porque a veces la dejamos a un lado y cree que está haciendo bien entonces yo le digo: mire esta parte del IVA, esta parte de la facturación no debe ser de esta manera, porque la ley del IVA en el artículo tal me establece que usted tiene que hacerlo de esta manera y enterarlo en esta manera, entonces le recomiendo que para subsanar esos errores en la parte tributaria hay que hacer una carta al SENIAT, hay que hacer una sustitutiva. Como dicen reconstruir algo que ya se había hecho mal va haber sanción pero de repente más baja, yo siempre le digo a los clientes “es más fácil o más económico para usted subsanar un hecho de manera extemporánea a que lo omitas” porque por omisión es delicada la sanción.

P.17- Cuando realizamos una auditoría financiera actualmente debemos trabajar con unas Normas Internacionales de Auditoría ¿Qué consideraciones tiene usted sobre esta normativa profesional?

R: Lo que son la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad que es el compendio completo las NIC y luego vienen lo que son las NIIF que son las Normas de Información Financiera para Pequeñas y Medianas empresas es un estándar a nivel mundial donde nosotros como profesionales tenemos una gran ventaja que el que tenga dominio de esto puede ejercer en los países donde se está

cumpliendo, el problema que ha ocurrido acá en Venezuela siempre lo he dicho, lo he mantenido y lo sostengo es que, en Venezuela no ha habido un pronunciamiento por parte del Ejecutivo Nacional a través de la Oficina Nacional de Contabilidades donde salga diciendo públicamente “Venezuela está bajo Normas Internacionales de Contabilidad” no ha habido ese pronunciamiento que es el órgano que lo tiene que hacer, claro hay muchas organizaciones que ya han aplicado esas normas y sobretodo esas organizaciones que tienen trasnacionales y que tiene filiales en el exterior o que tiene relaciones con empresas entonces ha habido ese problema, las Normas Internacionales son muy completas son muy buenas ¿por qué? porque vienen prácticamente a aclarar aquellos vacíos que dejaban los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que teníamos, que nosotros manejábamos, pero entonces con este estándar de normas internacionales son muy extensas y eso pues si la gente se avocara a cumplirlas como tal a través del pronunciamiento del ejecutivo pues todo el mundo cumpliera como se dice en una sola línea, aquí en Venezuela si hay empresas que están manejando las normas pero muy pocas.

P.18- ¿Y sobre las Normas Internacionales de Auditoría que opina?

R: En las de auditoría también sucede lo mismo porque son muchas normas, son varias las que hay pues para hacer la revisión, para hacer lo que son los papeles de trabajo, el informe como tal pero se cumplen en algunos casos en otros no, entonces la gente pues sigue trabajando con los principios de contabilidad aunque los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela deberían ser las normas ya porque prácticamente cuando la Federación del Colegio de Contadores Públicos salió desde el año 2001, que viene el ruido de las normas y eso, cuando la federación salió diciendo que estábamos bajo normas ha habido ese choque que pues el ejecutivo nacional nunca ha salido diciendo que estamos bajo normas porque es por el problema del entorno político que hay acá o sea siempre han visto el gobierno venezolano que las normas internacionales como tienen la palabra internacional lo han asociado con Estados Unidos y creen que son normas de ellos, de hecho ni siquiera Estados Unidos porque ellos tienen sus normas aparte y no tienen nada que ver con esas normas internacionales son muchos los

países que han adoptado estas normas, Venezuela está en un proceso de adopción pero mientras que un ejecutivo nacional que es el órgano no salga diciendo “estamos bajo normas” no se van a acoplar a las normas, esa es mi posición particular de hecho muchas universidades ni siquiera manejan las normas en la parte del pensum de contaduría que eso es delicado, no sé si la ULA lo está haciendo porque cuando José Luis estaba allí el acostumbraba a invitarnos a muchos del colegio para dar charlas, lo hacíamos en el auditorio y llevábamos algunas normas y las desarrollábamos allá pero creo que no las han colocado aun en el pensum.

P.19- ¿Usted considera de las normas profesionales enmarcadas dentro del ámbito de la auditoría influye en su juicio profesional?

R: Si porque ellas tienen unos lineamientos a nivel mundial, puede que uno este enfocado a una actividad específica y la norma como tal tiene cuatro aspectos importantes que es por lo que uno debería conocer primero, es decir, el reconocimiento o sea conocer las partidas después del conocimiento viene el alcance; o sea, hasta donde me lleva esa norma a donde yo puedo ir, la mención o sea que tengo que medir ¿de dónde? ¿Hasta dónde va? y por último, la revelación ¿qué es lo que voy a revelar de esa situación que tengo?, ¿qué sucede? que a veces dentro de esos cuatro aspectos importantes uno no tiene un juicio específico, uno tiene que ver cómo hacer para acomodarlo para amoldarlo a que encuadre en cada uno de esos aspectos que están allí en las normas.

P.20-¿Cómo describe usted su experiencia profesional en la actividad de auditoría?

R: Excelente, cada vez que hago una auditoría siento que uno implementa el conocimiento que tiene y aprende de cada organización, también porque uno puede tener el conocimiento de la parte como tal de lo que es la auditoría pero las empresas a las que uno va hacerles ese trabajo no las conoce, a menos de que sea repetitivo pero cuando llegas a la empresa por primera vez uno no conoce cuál es la infraestructura de esa empresa, cual es la actividad que se desarrolla allí, el factor humano que hay allí, entonces es una experiencia bonita porque uno se

involucra dentro de esa empresa y la va conociendo, uno se enriquece más en la parte empresarial.

P.21-¿Esas experiencias profesionales influyen en su juicio profesional?

R: Pues uno primero conoce, ve cual es el procedimiento y el deber ser, la teoría esta en los libros entonces hay que ir a las organizaciones y ver cuál es el deber ser y como hacen ellos su manual porque cada empresa tiene un manual de procedimientos y de repente a veces hay esos choque, la norma me dice una cosa o sea la ley, pero ellos tiene su procedimiento de que lo hacen de tal manera entonces ahí viene donde uno se sienta con la persona y les dice “la norma dice esto pero ustedes lo tienen ya plasmado dentro de un reglamento de procedimientos que yo tengo que respetar” porque eso es algo que ya tienen y tendría que cambiar prácticamente ellos esa parte.

P.22-¿Cuándo nosotros realizamos una auditoría en ocasiones nos vemos en la necesidad de realizar consultas a diferentes profesionales, usted cree que esa consulta influye en su juicio profesional?

R: Lo que pasa es que uno hace eso como para estar un poco más seguro de que cuando va a dar una opinión sobretodo en empresas grandes que son los casos fuertes a ver si los demás colegas que tienen esa misma experiencia en la parte profesional, opinan lo mismo, o sea, no hay discrepancia o para saber cómo lo desarrolla el o como hace en su trabajo, sucede mucho en las cajas de ahorro a veces cuando son los ahorros estatutarios que a veces hay muchos retiros masivos entonces eso afecta lo que es el reparto entonces uno pregunta de repente “mira como haces tú para hacer esta parte en lo que son los indicadores financieros porque me está dando este indicador muy bajo o muy alto” en el flujo de caja que a veces hay discrepancia en lo que son los interés porque a veces las cajas de ahorro hacen sus préstamos y cobran y pues hay algo que llaman la realización de los intereses ¿cómo lo manejas tú? en el flujo de caja para que cuadre el flujo de caja de la manera que tiene que ser con las variaciones que debe tener, entonces si uno de repente pues toma o hace la consulta pero saca una opinión ya de uno mismo,

porque es uno el que está contratado, no la otra persona, entonces al final la responsabilidad es de uno que va a dar el informe.

P.23-¿Cómo caracteriza usted su desempeño profesional?

R: Particularmente pues me considero que soy apegado a la ética profesional, me gustan las cosas claras concretas y precisas, a veces me dicen que no sea tan apegado a la ética pero a mí siempre me ha gustado ser bien transparente, y si tengo que revelar una información que no está, pues la hago, puede ser una persona muy amiga mía pero en la parte profesional uno debe apartar esa mentalidad, está en juicio la opinión que uno de, entonces nunca me ha gustado que digan este es un profesional mediocre chimbo, que se deja manipular.

P.24- Cuando ya se tiene experiencia en la parte de auditoría, se cuenta con una información disponible sobre algunas características puntuales de las entidades, bien porque se ha auditado de manera recurrente, o bien porque se ha auditado a empresas de corte similar. ¿Usted cree que esa información disponible pueda afectar su juicio profesional?

R: No, porque ya eso es prácticamente algo que uno sabe, sucede mucho cuando uno está revisando los egresos ¿en qué sentido? bueno porque como los egresos tienen que tener un soporte, en las cajas de ahorro a veces pasa que dentro de las funciones que ellos manejan es darle un beneficio colectivo a los asociados entonces por las temporadas en diciembre a veces compran queso, pero a veces hay proveedores que le ofrecen un mejor precio sobretodo en esta coyuntura que estamos viviendo pero ese proveedor no tiene factura pero ellos para poder aprovechar entonces yo les digo que tienen que reunirse con el Consejo de Administración y el Consejo de Vigilancia, el punto a tratar que sea solamente de eso, buscan unos presupuestos de comercios que si tengan factura de ese producto que van a comprar, plasman y dicen que se va a dar el beneficio pero que hay un proveedor que les está dando un precio bastante bueno considerable y cuando sacan la diferencia del que tiene factura ven que la caja de ahorro se va ahorrar una cantidad de dinero pero el problema es que no hay en la parte de factura que quede plasmado que a ese proveedor le van a comprar a sabiendas de que están

violando esa normativa de control interno pero todo lo aprueban, entonces hay cajas de ahorro que no hacen eso es decir compraron el producto y por ahí se van y no hacen el acta que eso está en los lineamientos de hecho la superintendencia lo establece que cuando hay casos excepcionales deben reunirse tanto Consejo de Vigilancia y Consejo de Administración estar de acuerdo y firman el acta y ese sería el soporte ¿por qué? porque allí le harían un recibo a la persona con la cédula y todo con el RIF pero le anexan el acta donde están firmando los responsables y de hecho eso lo deben llevar a la asamblea porque el beneficio es colectivo entonces ya uno sabe que no te afecta porque yo digo que bueno siempre se les da la misma sugerencia y ya conoce por donde vienen las fallas.

P.25- Otra parte muy importante de la auditoría es el análisis de los riesgos a los cuales hacemos frente. ¿De qué manera el análisis de los riesgos afecta el juicio profesional?

R: Eso sucede mucho en lo que son los financiamientos externos a veces cuando van adquirir unas maquinarias cuando se van a endeudar pero uno siempre les dice a los empresarios, como he dicho en las cajas de ahorro les dan unos prestamos bastante altos sin tomar en consideración que esa persona pudiera irse del país, entonces queda con esa deuda allí pero igual siempre les recomiendo que si les van a dar un préstamo a algún asociado traten de pedirle alguna garantía cuando son crediticios así y si es en cuanto a financiamientos para partes de infraestructura ampliación de instalaciones o remodelación pues les digo, bueno traten de comprar el material que van a comprar de forma efectiva de manera que cuando el dinero entre en la empresa después no tengas pérdida del poder adquisitivo, porque acuérdate que cuando se tardan en entregar los créditos y que ya tienen contratado un material, después vas al día siguiente y ya no... Se te queda pequeño entonces hay que tratar de amarrar los negocios de alguna u otra manera para que no haya tanto factor de riesgo que puedan perder.

P.26- Un aspecto significativo en la profesión contable es la confianza en sí mismo. ¿Usted cree que la confianza en sí mismo ha ejercido influencia en su juicio profesional?

R: No, porque es que ya uno sabe cuál es la opinión que uno tiene ya uno sabe, particularmente yo ya no... ósea ya a mi nivel ya yo no paso libros ni nada ya lo mío es más profesional en cuanto a lo que son las auditorias y el asesoramiento pero los muchachos cuando se trancan en algo ellos me llaman y me dicen “licenciado, “esto se puede hacer así y así?” porque ya uno sabe cómo es o como desenmarañar las cosas que están haciendo, debe ser por el tiempo que ya que uno tiene trabajando y ya uno maneja bien la información entonces les digo rápido como tienen que hacer y solventar esos problemas que ocurren sobre todo en lo que es la parte tributaria, lo que son los libros de compra y venta, las declaraciones.

P.27- ¿Y usted cree que el dar respuestas rápidas puedan conducirle a tomar decisiones equivocadas?

R: No, porque cuando me preguntan yo de una vez estoy claro en lo que me están diciendo no es que doy una respuesta así por salir del paso.

P.28- ¿Le ha sucedido por ejemplo que por dar rapidez a una situación o por dar una respuesta rápida a una situación, haya tomado una decisión equivocada?

R: No, porque yo me siento con la persona y le digo “bueno vamos a ver qué es lo que está pasando” entonces esto fue lo que paso, esto es lo que tenía que haber sido y esta es la solución que hay que hacer.

P.29- Cuando hacemos una auditoría y más en estos tiempos, existen muchas limitaciones de recursos, incluso existen limitaciones de información ¿Esas limitaciones de alguna manera u otra le han afectado la calidad de los juicios que usted ha emitido?

R: Si, porque a veces no entregan por completo la información, por lo menos ahorita me está sucediendo con una caja de ahorro que no me han entregado por completo los estados financieros, entonces ya se hizo la revisión de toda la parte operativa lo que son ingresos y egresos, pero estoy trancado porque ¿cómo les doy la opinión? Se los dije a los presidentes del Consejo de Administración y Vigilancia. No les puedo entregar la parte de la auditoría de los estados financieros porque yo no voy a entregar una información sin saber cómo está eso entonces ha

habido una falla de entrega por las personas que están allí y pues si afecta porque prácticamente no puedo dar una opinión sin revisar, anteriormente había una mala praxis ¿Cuál es la mala praxis? que los auditores elaboraban los estados financieros y eso no se debe hacer, luego se vino a aclarar el panorama más que todo por la implementación de las normas porque ¿si uno audita, como va a elaborar los estados financieros? o sea, yo doy una opinión sobre los estados financieros que están allí mi trabajo es revisar ver que los estados financieros estén exentos de errores significativos, que estén presentados bajo la modalidad que tienen que estar, que estén cuadrados entonces es ahí donde uno da la opinión, pero anteriormente el auditor venia y montaba los estados financieros inclusive cometían el error y que colocaba abajo “ver hoja de preparación del contador público” o sea, ¿Vas a preparar y vas auditar? es absurdo... Uno debe pedirle al contador los estados financieros con su hoja ahí y de esa información uno va a dar una opinión, pero eso es lo que se venía haciendo sobre todo aquí en el estado Trujillo, las normas me vinieron a aclarar eso porque de hecho uno audita lo que ya está elaborado no es que uno va a elaborarlo porque eso no tiene sentido.

P.30- Cuando realizamos una auditoría nos encontramos con características puntuales de los clientes, así como con regulaciones específicas que establecen condiciones para los clientes y algunos aspectos del entorno ¿Esos aspectos del cliente, regulaciones de la industria tienen incidencias en las decisiones que usted toma en esa auditoría?

R: De cierto modo sí, porque de repente tienen sus lineamientos sus normas y procedimientos o su manera de hacerlo ya ellos tienen prácticamente establecido con sus normas hay empresas que tienen sus normas ISO sus normas 9000 entonces claro ya uno viene dado con una formación y pues a veces uno se sienta con ellos y les dice “mire la opinión profesional es esta, y lo que ustedes hacen acá pásenmelo por escrito lo que ustedes tienen” o si lo están haciendo de esa manera porque tienen su manual de normas y procedimientos entonces uno llega a un consenso con ellos.

P.31- ¿Y el interés propio? – Porque nosotros como profesionales o como seres humanos también tenemos un interés propio. ¿El interés propio afecta sus decisiones en algún momento?

R: ¿En qué sentido de interés propio?

P.32- El interés de conservar un cliente, o sea voy a dar una opinión limpia para conservar mi cliente porque si doy una opinión adversa es probable que este no me busque más como auditor.

R: No, primero que nada es el profesionalismo indistintamente fuera del interés propio, lógicamente yo no voy a dar una opinión porque lo que queda ahí sobretodo esos informes que van para la superintendencia eso va a la SUDECA, de hecho tuve un problema ahí con una auditoría hace tiempo que conseguí unas cosas muy delicadas un déficit en la parte del patrimonio y yo tuve que revelarlo o sea hacer una nota donde se estaba haciendo la revelación e hice la salvedad en el informe porque es mucho dinero y eso va a afectar por lo menos en esa caja de ahorro en particular cuando haya un retiro masivo hasta los momentos el hueco está ahí y se los he dicho en las asambleas pero cuando se vaya a ver entonces que van hacer si hay un déficit de dinero en el patrimonio podrá ser un cliente muy bueno y todo pero no igual tengo que revelarlo porque si no yo me vuelvo cómplice de algo que está allí, porque si uno está auditando y no revelo las cuestiones me vuelvo cooperador.

P.33- Cuando usted comenzó su relato me dijo que comenzó por estudiar bachiller mercantil mención contabilidad que hizo sus pasantías en Trujillo Motors, que eso lo enamoro más de su profesión de su carrera y lo motivo a seguir estudiando y profundizando y pues viendo su síntesis curricular ha sido un desempeño académico bastante bueno. ¿Usted cree que dentro del ámbito de la auditoría existan esa serie de condiciones o reacciones que lo han impulsado a usted a seguir actividades específicas?

R: Si, porque realmente a veces cuando uno audita y conoce nuevas organizaciones uno ve que esa empresa fabrica un producto “x” yo no estaba acostumbrado pues a desarrollar más a investigar más como es el funcionamiento entonces me permite

ampliar un poco más en otras gamas, como las cajas de ahorro todas trabajan de una mano pero a veces hay empresas que le solicitan a uno el servicio para que le revisen como esta su control operativo o laboral entonces uno tiene q ir un poquito más allá, a veces hay empresas que dicen vamos a auditar la parte laboral a ver si se están haciendo las prestaciones bien, de hecho me paso algo con un empresa querían verificar efectivamente y fue algo muy interesante porque usted sabe que la ley del trabajo cambio en el 2012 entonces se venían haciendo de una manera las prestaciones sociales y a partir de allí el artículo 142 me establece unos parámetros para calcular las prestaciones sociales, está el literal (a) que dice “que son 15 días trimestrales con el sueldo del último trimestre “el (b) dice “adicionalmente dos días después de 6 meses” el literal (c) dice “cuando la relación de trabajo termina por cualquier causa ya sea por renuncia del trabajador, el tendrá derecho a que el patrón le pague 30 días de salario por cada año o fracción a 8 meses con el último sueldo” el literal (d) dice que “el trabajador o trabajadora recibirá el monto que resulte mayor entre el a y el b o el c” entonces cuando tienen más de 3 años, por lo general siempre es mayor el (c), porque es con el último sueldo entonces hay empresas que van depositándole lo que establece el literal (a) más el (b) los 15 días pero la mayor parte ocurre es cuando se va el trabajador ahí está terminando la relación de trabajo entonces cuando se saca el cálculo hay un diferencial muy grande y las empresas no están haciendo esa reserva.

P.34- Describa alguna de las acciones que en el ámbito de la auditoría guían su posibilidad de conducta como auditor.

R: Anteriormente hablábamos de las empresas que tiene sus manuales de procedimientos y su forma de trabajar ellos tienen sus parámetros y lineamientos, y las normas de auditoría nos establecen unos lineamientos especiales que se deben cumplir, como le explicaba con lo que sucede con las cajas de ahorro que ellos de alguna manera tratan de desviar un poquito pero al final el fin que persiguen que era dar el beneficio a los asociados no por el canal que tenía que ser con respecto a la factura eso lo lleva a uno a que tenga que darles otra alternativa para que puedan solventar ese problema, que no está dentro de los lineamientos que es que tengan el soporte legal que lo establece la providencia triple cero siete

uno pero siempre buscando la manera de que tanto el cliente en este caso el organismo, este satisfecho y uno también como profesional en cuanto a la recomendación y orientación que se les está dando pues también quede dentro de los canales regulares ya que cuando uno hace una auditoría queda el informe y en los años siguientes que venga otro profesional, va a leer ese informe y esa opinión que uno da entonces la idea no es quedar en entre dicho que quede por fuera de las cosas que se establecen siempre respetando los lineamientos y las políticas que tienen las empresas.

P.35- Usted ha dicho que cuando realiza una auditoría evita los conflictos de interés, las influencias indebidas de agentes externos. ¿De qué manera toma acciones para evitar que su juicio profesional se vea afectado por factores externos?

R: Eso sucede mucho cuando de repente se trabaja con empresas que tienen líneas de crédito un ejemplo entonces uno quiere chequear o cotejar lo que es las cuentas por cobrar o que realmente se han cobrado o ha habido una rotación de esas cuentas por cobrar entonces tiene uno que cotejar con esos clientes entonces ellos dan una opinión acerca del cliente de que de repente “no yo le pague en tal fecha, yo siempre estoy al día lo que pasa es que ellos no hacen la cobranza en el momento respectivo” entonces bueno uno tiene que ponerse en una posición y ver cuales serian los factores que influyeron por que el atraso de aquella cobranza o sea se toma en cuenta la opinión del tercero pero tiene que ser objetivo al respecto, o sea, no puedo inclinarme a eso, porque a veces hay gente mal intencionada, sucede también con los saldos de los bancos que a veces cuando uno chequea las conciliaciones bancarias de repente uno ve que hay un saldo en el libro pero en el banco hay otro porque hay cheques en tránsito, entonces uno toma en cuenta el factor externo pero siempre apegado a la norma como tal o sea que no vaya a ver una parcialidad.

P.36- En los actuales momentos en muy común verse afectado por ciertas circunstancias políticas, sociales, económicas incluso situaciones morales que vemos en el entorno que tal vez pudieran perjudicarnos nuestro juicio

profesional. ¿Cómo hace usted para evitar que esas situaciones políticas, económicas y sociales afecten su juicio?

R: Para nadie es un secreto lo que estamos viviendo hoy en día en el entorno nacional que vivimos acá en Venezuela, no se escapa que siempre hayan algunos comentarios de que uno está auditando entonces las personas que están allí dicen no que no hicimos eso porque no había tiempo, porque no teníamos transporte, porque el gobierno esto, que no tenemos comida, o sea uno los oye porque debe escuchar a las personas y eso, pero realmente eso no se puede tomar en cuenta en el momento de emitir una opinión en el dictamen porque son factores que sirven para nutrir el expediente de auditoría pero no se debe uno dejar envolver por ese entorno político.

P.37- Pero ¿cómo hace usted para no dejarse envolver por ese entorno?

R: No los oigo yo me voy abocado a lo que voy realmente, quien no sabe que hoy en día donde se va están comentando la situación económica política sobre todo en el entorno político financiero del país, pero si uno está auditando uno no puede decir “voy a pasar por alto una desviación que haya porque no se justifica” los procedimientos están y hay que hacerlos indistintamente que hayan factores externo que afecten pero uno tiene que apearse realmente a lo que es el profesionalismo en la parte de auditoría, claro se oyen a las personas como parte de la auditoría uno tiene que hacer las entrevistas y muchas personas en el momento en que estamos haciendo le cotejo revisando pues hacen comentarios acerca de eso y como siempre la opinión de un auditor es vista como algo, y pues las personas involucradas tratan de hacerle ver a uno tantos factores que influyeron de repente hacer un procedimiento errado o lo hicieron porque “esto, esto y esto” porque paso esto o no había el dinero en caja chica o sea tantas cosas, igualito ya la desviación esta y hay que colocarla no se pueden dejar a un lado porque hayan factores que están en el entorno económico que los están afectando, particularmente para mí no.

P.38-¿Considera usted que las creencias religiosas afectan su juicio profesional?

R: No, porque casualmente tuve un cliente con un caso que necesitaba una persona para los sábados, estábamos evaluando la parte laboral, la persona era muy buena y eficiente pero los sábados no podía ir entonces yo sencillamente le dije “lamentablemente si esa persona no puede venir pues no tienes que apegarte a amoldarte a eso” pues se contratará a otra persona claro respetando las cuestiones religiosas de cada quien pero si una persona está buscando un trabajo y tiene la necesidad no podemos pegarnos a ese tipo de cosas.

P.39- Anteriormente conversábamos que cuando usted comenzó a trabajar existió en su formación un líder, yo creo todos en algún momento hemos tenido un líder, pero como todo liderazgo uno considera algunos aspectos, y desecha otros que se visualizan en el líder, evitando que estos le afecten ¿cómo hace usted para evitar que esos aspectos que en algún momento vio de su líder le afecten su juicio profesional?

R: Pues fíjate que hablábamos de la persona líder que inclusive lleva el nombre de mi oficina el profesor José Luis Valera, una persona bastante conocida muy inteligente, iniciamos porque él siempre hablaba de la parte de auditoría de hecho él se preparó en la universidad fue con auditoría y eso; y si aprendí muchas cosas de él, y quise implementar aquello que dice que el alumno supera al maestro pues han llegado ocasiones en que él a veces me llama para preguntarme algunos casos que tenemos en común o algo entonces para que yo le dé mi opinión y eso me da una satisfacción porque de repente uno se mentaliza en aquella persona y la ha tratado de superar en cierto modo, a veces discutimos algunas cosas que no estamos de acuerdo entonces ponemos el tapete de que bueno tu opinas esto y a mí me parece que puede ser de esta manera porque si se hace esto puede ocurrir esto.

P.40- ¿Cómo hace usted para que la percepción inicial que usted tuvo de él no le afecte hoy en día?

R: No, porque yo realmente a él lo respeto mucho, le tengo mucho respeto profesional pues es una persona con muchos años de experiencia tanto en educación como en la parte profesional porque siempre ha tenido su oficina contable sus clientes y sus actividades, pero siempre hemos tenido una relación

profesional muy bonita y con mucho respeto yo lo admiro, yo particularmente considero que el fuese sido una persona brillante incluso tenía entendido que la universidad pensaba llevárselo para otros lados pero lamentablemente pues no se fue por muchos factores pero vuelvo y repito o sea, para mi sigue siendo admirable, son personas que uno siempre tiene que aprender de ellos.

P.41- De acuerdo con su relato de vida los criterios de lucha frente a esa afectación externa han sido: el respeto, el escuchar diferentes perspectivas y el no confiar en todo lo que se le dice. ¿Por qué usted considera esos tres puntos como una herramienta para evitar que su juicio profesional se vea afectado?

R: Porque yo considero que siempre cuando se hace algo, cuando se hace alguna actividad, alguna transacción o algo eso queda una huella deja las evidencias de cómo fue que se hicieron las cosas, hay personas que acostumbran hacer algo de una manera que no es la correcta pero llegan al resultado que se quiere y ahí se aplica lo que es la eficiencia y eficacia, entonces hay personas que hacen las cosas son eficaces pero no tienen una eficiencia como tal y violan unas normativas entonces eso es lo que uno tiene que tratar de evitar, bueno llego al resultado pero ¿cómo llego? porque si hay dos personas que igual hicieron las dos cosas pero una de ellas lo hizo por los canales esa persona es eficiente, está cumpliendo y no está violando entonces muchas personas acostumbran a ser eficaces mas no eficientes.

P.42- Cuando usted aplica el escepticismo, el respeto y la crítica de las situaciones que se presentan para pensar objetivamente ¿Cuáles son los canales que utiliza?, es decir, ¿cómo hace para aplicar esas situaciones que le permiten tomar una decisión sin verse afectado por el entorno?

R: Si bueno por lo menos cuando uno revisa partidas específicas como en los bancos las empresas que tiene unas conciliaciones, recordemos que el papel aguanta todo y a veces hay unas conciliaciones que, de ante ojito las ve y están cuadradas pero entonces hay que ir más allá más a profundidad para verificar si efectivamente esta cuadrada la conciliación y tiene la información correctamente como los cheques que quedaron en tránsito, los depósitos que se hacen, entonces pues uno trata de buscar evidencia en los estados de cuenta, los desembolsos,

cuando fueron presentados los cheques a los bancos, si es en la parte de cuando se manejaba el efectivo de repente en este momento no, pero cuando uno manejaba el efectivo, cuando muchas empresas vendían entonces se supone que el deber ser que cuando entra efectivo al día siguiente debería ser depositado para que se eviten fugas o uso, y se verificaba el dinero que había entrado había sido depositado. Antes de que continuemos esto quiero que quede grabado y le va servir de mucho, mi meta como profesional acá es formar una firma de auditores que no hay aquí en Valera pero puros auditores de diferentes tipos operativa, financiera, laborales, tributarias realmente sería un boom crear una firma de auditores pero estoy tratando de ubicar dentro de los profesionales con los que he trabajado y que tengo comunicación pues para ver cuáles son los que más se ajustan, bueno todos tienen la formación para auditar pero si logro eso si no me voy, esa es mi meta que quiero lograr.

P.43- Hablábamos de las acciones que tomaba para evitar que el juicio profesional se afecte por factores externos, también comentábamos de las percepciones políticas, las creencias religiosas y toda esa serie de situaciones, pero sin embargo dentro de la sociedad estamos sometidos a una serie de estructuras sociales llámense instituciones, llámense medio de dominación que tenemos nosotros como profesionales y como personas ¿de qué manera esas estructuras sociales han ejercido influencia sobre su juicio profesional?

R: Voy a contar una anécdota que viví en una auditoría que hice en una caja de ahorro, cuando la hice por primera vez se consiguió un déficit bastante elevado en lo que era el patrimonio producto de unos malos manejos, unos desfalcos que habían allí entonces recibí varias llamadas inclusive de tonos amenazantes diciendo que fuera flexible con el informe y bueno no te voy negar que me sentí un poco consternado porque ya a uno lo llaman para tratar de amedrentarlo pues es delicado pero igualito en el informe final y en el dictamen de auditoría tuve que hacer la salvedad de lo que estaba sucediendo, y lo que querían las personas era que yo no colocara que había un hueco allí, entonces te quiero dar entender que aun cuando haya un **factor** fuerte pues que prácticamente una amenaza hacia a la vida de uno y a la familia, principalmente es la ética, la profesionalidad.

P.44- ¿Y cómo hizo usted para librarse de esa presión de ese momento?

R: Bueno porque cuando me llamaron, yo les dije vamos a conversar en mi trabajo en la policía, y fueron hasta allá y conversamos, pero pensarían que yo iría a otro sitio para tratar de no sé, pero fui más astuto que ellos porque querían conversar conmigo en otro lado, pero les dije que vinieran a conversar conmigo en la policía porque yo trabajo aquí en la policía también.

P.45- O sea que ¿frente a la coacción externa trato de ejercer otra coerción de una manera u otra?

R: Si claro, que dije que si de repente me van hacer alguna cuestión me imagino que la policía no lo van tratar de hacer o sea o pensarían y se frenaron bueno este licenciado también tiene un apoyo de una gente, pero fue fuerte eso fue en el 2013 para mí fue una estremecida pero una experiencia más para ver que uno puede luchar contra las cuestiones de una manera que no le vaya afectar la integridad.

P.46- ¿Usted cree que existen tipos de lucha contra las influencias externas en su percepción?

R: Si, porque inclusive voy a contar otra anécdota, yo soy el auditor interno de allá de la policía yo trabajo también ahí, y hay muchos proveedores que saben que hoy en día todo de alguna manera es dinero, entonces me ha tocado que algunos proveedores como farmacias o algo me dicen "licenciado mire sáqueme el pago, revíseme tal cosa que usted sabe que tal" entonces yo les digo no, porque si hay que pagar por algún cronograma pues se le paga pero yo no tengo necesidad de que me estén ofreciendo plata, lo que pasa es que cuando a las otras autoridades los compran de esa manera pero yo particularmente, pues humildemente no me van a empañar la honestidad, porque eso es muy feo que lo estén señalando y si, muchos factores pero al final es uno el que como persona tiene que tratar de ser mejor, en estos momentos que estamos viviendo ahorita es cuando todo el mundo se vende por plata prácticamente el dinero corrompe todo.

P.47- ¿Cuándo usted aplica esas estrategias que libertad siente al aplicar esas acciones?

R: Tranquilidad, porque no tengo por qué cambiar una opinión porque presionaron o algo eso terrible, es la tranquilidad de ver que se hizo el trabajo se consiguieron las cuestiones, como ha habido casos que se auditan y no se consiguen cosas de fondos simplemente de control interno que falta esto, y uno siempre conversa con las empresas y les dice mire esto, esto y esto, pero por lo menos la tranquilidad y la paz interna.

P.48- Bueno licenciado de esta manera terminamos la entrevista, el propósito de la investigación es generar elementos teóricos del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault, por eso se obtiene una historia de vida para ir develando todas esas relaciones de poder si es posible desde la juventud del profesional hasta el trabajo actual, le agradezco enormemente su dedicación y tiempo.

R: Bueno tu sabes que yo vengo de dos empresas en las cuales, pues uno aprende también, que son dos trasnacionales yo trabaje ocho años en empresas POLAR y cuatro años en FAVIANCA lo que es hoy en día VENVIDRIO, en ese tipo de organización llegaban auditores externos hacer las revisiones sobretodo en VENVIDRIO y esos auditores inclusive venían de Toledo entonces uno aprende esas cosas, que aquel temor de que viene una auditoría internacional y tenía que estar todo bien, y bueno uno tenía entrevistas con ellos y todo, esas son cosas que le han ido sirviendo a uno, el trabajar bajo presión y esas cuestiones.

Identificación del Auditor 3. Mujer de 53 años, Técnico Superior Universitario en Administración de Mantenimiento (Instituto Universitario de Tecnología del Estado Trujillo), Licenciada en Contaduría Pública (Universidad Nacional Abierta), Licenciada en Administración (Universidad Nacional Abierta), Especialista en Gerencia Tributaria (Universidad Santa María), Magister en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes), Asesor Tributario y Auditor desde 1997.

P.1- ¿Edad?

R: 53

P.1- ¿Qué aspectos la motivaron para formarse en el estudio de las ciencias contables?

R: ¿Que me motivo? Me motivo que me gustan muchos los números y me gustan mucho analizar, analizar las cosas y que los libros estén hechos perfectos, ver de dónde salen las cosas buscar indagar, explorar tener una solución por varios caminos por eso fue que agarre esa materia porque yo estaba estudiando Administración, pero a mi Administración no me gusta.

P.2- ¿Y antes de comenzar a estudiar, como usted se dio cuenta que el camino eran las ciencias contables?

R: Bueno yo primero era Técnico Superior Universitario en Administración de Mantenimiento, entonces yo quería estudiar otra cosa primero que me diera dinero y pues no se a mí me gusto la Contaduría por lo práctico y por qué se me hacía fácil comprender, de hacer, de practicar y de ejercer yo misma en mi casa.

P.3- ¿Usted cree que en su vida existió algún un líder que la impulsara en el estudio de la contaduría?

R: Si.

P.4- ¿De qué manera ese líder pudo haberla influenciado?

R: Si desde muy pequeña, ella llevaba libros contables y le llevaba la contabilidad a mi papa hace muchos años y un día me dijo ¿tú quieres saber esto? Me dijo que me iba prestar un libro y yo lo empecé a leer, tendría yo como 7 años algo así.

P.5- ¿Cómo fue el desarrollo de su carrera universitaria y su formación como profesional de contaduría?

R: En la universidad muy difícil, porque a veces uno aprende con situaciones difíciles porque uno no tiene a nadie que le explique a nadie entonces uno mismo tiene que ver la manera de buscar como el conocimiento pero solo sin nadie, ahí me costó bastante porque claro yo venía de una parte donde daban una clase, te daban los aspectos más importantes que iban a evaluar, presentar el examen y si no era lo mismo pues era algo parecido o uno estudiaba y pues llegaba al mismo que te iban a preguntar, pero no así como la Universidad Nacional Abierta, muy, muy fuerte o sea aprendí pero aprendí mucho, mucho a analizar a interpretar, porque era sola.

P.6-¿O sea, fue autodidacta?

R: Si, autodidacta al 100 por ciento.

P.7-¿Dentro de la Contaduría Pública, ¿cuáles han sido las actividades profesionales en la cual se ha formado?

R: En la Administración Pública, la auditoría y los tributos.

P.8-¿En la actualidad que actividades profesionales motivan su ejercicio como contador?

R: Aprender cada día más, porque uno aprende cada día algo.

P.9-¿Y actividades profesionales como tal, en cuales le gusta actualmente desempeñarse?

R: En la parte tributaria el IVA, llevar libros también me gusta, realizar auditorías de estados financieros, evaluar el control interno de las empresas, opinar sobre los aspectos evaluados, estos son los aspectos significativos.

P.10-¿Cómo los aspectos personales, profesionales o de otro tipo han provocado su inclinación hacia las actividades profesionales que actualmente realiza?

R: Una inclinación fue mi esposo, porque él me dijo que estudiara contaduría que eso era mejor, que tenía más campo de trabajo, que podía no tener jefe y trabajar cuando yo quisiera y tener ingresos de acuerdo a la cantidad de tiempo que yo le dedicara, por eso también estudie eso.

P.11-¿Cómo describe el proceso de auditoría?

R: Es descubrir que es lo que pasa, descubrir la situación de una empresa, que pasa allí porque te llaman para una auditoría que pasa.

P.12-¿Y cómo la desarrolla? ¿Cómo es su dinámica en el desarrollo?

R: Bueno yo empiezo a investigar la parte de los tributos en la parte privada en la contabilidad pública es diferente porque empiezo a ver qué ingresos llegaron donde están se gastaron o no se gastaron, si hubo una desviación, que las partidas tengan buenas imputaciones presupuestarias, que legalmente deban tener y verificar cada una de sus cuentas, aunque son pocas en la Administración Pública.

P.13-¿Cuáles son los fundamentos que sustentan su trabajo como auditor?

R: Los principios contables, las normas internacionales, las NIIF todas las que forman parte en la auditoría.

P.14- ¿Cómo describe el desarrollo de las auditorías que ha practicado?

R: He descubierto como es una empresa, que hace, como maneja las diferentes cuentas si las maneja bien o mal además de las recomendaciones que se les da para que todo vaya mejor, para eso es una auditoría para contribuir con la mejorar la situación económica de una empresa.

P.15-¿Cómo describe el proceso de formación de su juicio profesional?

R: Siempre los principios éticos por delante de todo, y los derechos de uno y los deberes de los demás.

P.16-¿Cómo describe la dinámica del conocimiento frente a eso que usted me está diciendo de los derechos propios y los deberes de los demás, la ética, eso implica un conocimiento aplicado en la formación del juicio profesional?

R: El conocimiento es primordial pero claro que existen otros factores que te van afectar el desarrollo de la auditoría.

P.17-¿Cómo cuáles?

R: Por ejemplo, el tiempo, lo que se tiene que invertir en ejecutar ese trabajo, más que todo el tiempo porque todo tiene que ser rápido por lo costoso que es, aunque nadie valora ese tiempo ni ese conocimiento porque aquí hacen muy pocas auditorías, privadas muy pocas.

P.18-¿Qué consideraciones tiene usted sobre la normativa profesional aplicable a la auditoría?

R: ¿La normativa? pues aquí en Venezuela no tenemos una normativa porque todo viene de las normas internacionales.

P.19-¿Y qué opinión tiene usted sobre esas normas internacionales?

R: Pues esas normas no se adaptan a la situación económica del país.

P.20-¿Usted considera eso? ¿Por qué?

R: Si, por que en Venezuela es diferente la federación quiere que apliquemos como en Estados Unidos en México, y aquí es diferente, yo no estoy de acuerdo con algunas como eso de la moneda extranjera, las reexpresiones de los estados financieros no estoy de acuerdo con eso, o sea debe ser algo que se desconoce por completo la situación del país y uno no puede aplicar fórmulas de otras partes a una situación totalmente diferente, entonces sería que el colegio de contadores públicos y los otros organismos relacionados en ver como hacen para salir de esto en donde estamos.

P.21-¿De qué forma la normativa profesional tiene influencia en el juicio profesional o en su juicio profesional?

R: No pues mucho, porque yo tengo que respetar todos los principios contables.

P.22-¿Describa su experiencia profesional en el campo de la auditoría?

R: Claro en todos estos años yo he aprendido mucho de todas las cosas que yo he hecho y he aplicado también nuevos conocimientos que he adquirido lo he tratado de aplicar a las auditorías que yo he hecho, por ejemplo, las auditorías que yo hago es para que todo esté bien, pero todo está y sigue mal.

P.23-¿De qué manera la experiencia profesional ha influenciado en su juicio profesional?

R: La experiencia influye demasiado porque sin experiencia no hay nada.

P.24-¿Y usted cree que esa experiencia ha ejercido un cierto poder sobre su juicio?

R: Claro que, si ha influido la experiencia, es muy importante y hay muchas personas que no la valoran.

P.25-Uno de los fundamentos normativos cuando se realiza una auditoría es la realización de consultas a expertos, ¿usted cree que las consultas a expertos pueden afectar la calidad del juicio profesional?

R: No, porque uno tiene sus principios, uno puede consultar y dependiendo de la situación donde está y dependiendo del juicio que uno tenga lo hace, pero que él va influenciar porque si no, no lo tomo en cuenta porque quien está haciendo la auditoría soy yo no él.

P.26-Usted me dijo cuándo comenzó, que la información disponible, el tiempo, los recursos con los que contaba para realizar la auditoría hacían que analizara el proceso. ¿De qué manera la información disponible antes de la auditoría y la obtenida durante esta puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Pues mucho, porque sin información no hay nada y yo puedo comparar con la información que tengo inicialmente con la que obtuve y así emitir una opinión.

P.27-¿Y usted ha considerado que cuando tiene información previa, puede terminar por buscar hallazgos en la auditoría que vayan a confirmar lo que usted está analizando y no a ir más allá?

R: Porque es que las auditorías son así, todo tiene un límite y a mí no me gusta eso porque uno tiene que ir más allá investigar hasta lo más profundo, aunque dicen que el objetivo de la auditoría no es determinar fraudes, ni robos, ni nada de eso pero entonces para que la quiero.

P.28-Una de las fases de la auditoría se fundamenta en el análisis de los riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros. ¿De qué manera estos riesgos analizados cuando usted realiza una auditoría pueden influir en su juicio profesional?

R: Si influyen demasiado, si son riesgos que uno ve que van afectar extremadamente los estados financieros pues es muy grandes y es mucho el peso que tiene el riesgo.

P.29-Usted me dice que existen presiones de tiempo y recursos y que eso indiscutiblemente ejercen presión sobre el auditor, ahora hay una situación de nosotros no estamos libres cuando somos Contadores Públicos, esto es el interés propio ¿Cómo hace usted para librarse del interés propio por encima de lo que debe mostrar en el dictamen?

R: Ante todo hay que ser ético, ese tipo de interés no lo manejo yo, si yo tengo que quedarme más y no van pagarme nada yo me quedo, hasta ver qué fue lo que paso.

P.30-Usted al comienzo me comentó que tuvo un líder que la motivo a comenzar a estudiar en las ciencias contables, entonces encontramos dentro de la vida que a veces también hay acciones que nos indican las actividades a seguir, ¿qué

acciones considera usted que en la auditoría conduzcan la realización de otras actividades?

R: La violación de principios, estados mal elaborados más que todo en los principios.

P.31-Usted me dice que el juicio profesional se puede ver afectado por esos factores de tiempo, de limitación de recursos, ahora ¿frente a esto aplica usted alguna estrategia para que no se vea afectado se juicio profesional?

R: Claro hay que planificar cuánto tiempo va a tardar, que es lo que se va a hacer, pero primero hay que hacer un diagnóstico de cómo está la situación dependiendo de ese diagnóstico se planifica.

P.32-Adicional a la planificación ¿Cuál es la acción base que usted toma allí para evitar que su juicio se ve afectado durante el proceso de auditoría?

R: La planificación, la organización y la evaluación, evaluar todo lo que se hace de manera inmediata para ver qué es lo que pasa porque si no, no termino nunca, por ejemplo, si es en cuanto evaluar cada una de las cuentas y dependiendo del número de cuentas que tenga el balance de los estados financieros.

P.33-¿Por qué usted toma esas acciones de planificación, de control como estrategias para hacer frente a eso?

R: ¿Por qué si no cuando termino? No puedo dedicarle todo el tiempo un año de auditoría no puede ser, las auditorías son cortas.

P.34-Me están diciendo que tengo poco tiempo y que aparte hay que hacer el trabajo rápido para salir rápido ¿esto acaso no le parece contradictorio?

R: El tiempo es de las personas que trabajan ahí, que a veces no te atienden como debe ser el tiempo de ellos me refiero ese tiempo, me paso una vez en Valera Motors yo perdí dos días esperando la información y también me paso en el Matadero que se tardaban mucho en darme la información y yo estaba evaluando los tributos parafiscales.

P.35-¿De qué modo los factores externos han influenciado su juicio profesional?

R: Una cosa es los principios que uno tiene y la ideología que uno tiene y otra las creencias personales y las ajenas.

P.36- Pero en el contexto social muchas veces nos encontramos con profesionales o personas que actúan de acuerdo a sus creencias religiosas por ejemplo. ¿De qué modo los aspectos religiosos motivan su juicio profesional?

R: Lo importante para mí, lo importante es terminar el trabajo de la mejor manera posible a mí no me importa si tengo que trabajar de noche de día, sábado, domingo, días de fiesta, semana santa, carnaval, diciembre, etcétera a mí no me importa porque ya lo he hecho, y si este pertenece a un partido político yo le digo que no tampoco porque esa es mi opinión ellos tienen su opinión yo la mía y a esos hay que tenerlos distantes.

P.37-¿Entonces sí hay afectación de su juicio profesional desde el punto de vista político?

R: Pero es que si a mí me buscan y me van a pagar yo lo hago, pero es que son situaciones que yo no comparto, cosas que no tienen sentido y que lo que quieren es un beneficio de un grupo.

P.38-¿O sea que va estar predispuesta en su juicio profesional?

R: No yo no, yo lo haría yo lo he hecho, yo he trabajado en varias partes, trabaje en FUNDAVAL y le llevaba a los Adecos, a los copeyanos trabaje con el Alcalde de Carvajal y sin embargo, ellos son ellos y yo soy yo, y trabajo en FUDET y si a mí se me presenta un caso yo voy donde sea la verdad no voy tapar algo porque lo hicieron mal, una vez no quise firmar los estados financieros yo soy contador de allá y no los quise firmar porque sabía que habían cosas irregulares y no iba a avalar eso y no los firme.

P.39-¿De qué manera las estructuras sociales han ejercido influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: Si eso no me gusta tampoco, adaptarme a estructuras porque yo veo que siempre buscan el beneficio personal y tenemos que buscar el beneficio en común que todos nos beneficiemos no que determinadas personas se beneficien ahí si están mal conmigo, porque cuando yo veo que hay algo que no me gusta yo me voy, ya ellos lo van hacer para ganar un beneficio para ellos, ¿pero y los demás dónde quedan?, ¿los demás donde quedamos? Si vamos a beneficiarnos que seamos todos.

P.40-Bueno licenciada de esta manera llegamos al final de la entrevista, agradezco enormemente el tiempo dedicado y la disposición a contar su historia de vida.

R: Estamos a la orden, espero haber contribuido en algo.

Identificación del Auditor 4. Hombre de 64 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes), Asesor Tributario y Auditor desde 1978.

P.1- Buen día Licenciado, muchas gracias por su atención

R: Buen día, no se preocupe a su orden.

P.2- Le formulare una serie de preguntas de las cuales espero obtener un relato sobre su vida profesional con propósito de fundamentar mi investigación sobre el juicio profesional del auditor

R: Ok, espero servir de apoyo.

P.3- ¿Antigüedad en la actividad de auditoría?

R: En la auditoría he estado en las dos facetas interna y externa; prácticamente se combinan con el ejercicio normal del Contador Público y también se hace las auditorías donde se desarrollan más internas que externas, y externas más que todo de apoyo como asesor, en mi firma que estamos mi esposa que es Administrador, mi hija que es Abogado y mi hijo que es Ingeniero en Computación y también es Contador Público, mis asistentes que es una prima que es Administrador y dos colegas que salieron también de la ULA que son Contadores Público también, entonces bueno todos trabajamos acá en conjunto y prácticamente el desarrollo del ejercicio contable va reforzado con las consultorías externas o asesorías externas, que se confunden o se ligan un poco con las auditorías externas, lo que pasa es que la auditoría externa que yo desarrollo va más dirigido a la parte fiscal tributaria y a la parte laboral, pero fundamentalmente el 90% es a nivel tributaria, a diversas empresas en toda Venezuela ya que varias están en distintas regiones en varios estados y prácticamente el tiempo y la dedicación que tengo es fundamentalmente a las auditorías externas es referidas a eso, si en algunas oportunidades se dan las ocasiones que hay que desarrollar una auditoría financiera contable en algunas, muy pocas suceden pero si en la parte fiscal tributaria las ejecuto constantemente de manera permanente todo el tiempo, dado que ahora tantos cambios tributarios que hay, tantos instrumentos también confiscatorios diría yo, no tanto en el caso del impuesto y del IVA porque ya he

sabido pero también está la LOTT, la Ley del Deporte, la de las alcaldías y están también las de las contribuciones sociales aparte y todo eso va generando trabajo, trabajo y asesoría porque aparte de que financieramente te va afectando el desembolso, la liquidez y parte del gasto de las empresas, también te afectan desde el punto de vista fiscal porque todo eso está entrelazado, las contribuciones sociales y lo parafiscal como se quieran llamar además de los impuestos municipales que tienen la característica de que tú los causas pero hasta que no lo desembolse no son deducibles, entonces hay que tener mucho cuidado en todo eso y así sucesivamente con todas las exigencias y también se mezcla la parte laboral la ley del trabajo también con los beneficios que ella contiene pues para los trabajadores y hay que estar pendiente de que todo eso se haga de manera legal de manera estricta en cada una de las empresas para cumplir con los beneficios que corresponden con las antigüedades lo que son los fondos de garantía y liquidaciones dobles y etcétera, entonces prácticamente que el trabajo está ligado muy estrechamente a la materia fiscal tributaria, esa es la que nosotros desarrollamos y aparte de la parte contable que es el día a día, el trabajo rutinario, aunque no tan rutinario porque cada empresa tiene características distintas y se dedican a diferentes objetos económicos, los empresarios son distintos, todos tienen un objetivo en común que es buscar el máximo beneficio y todos utilizan diferentes vías y alternativas económicas para lograr incrementar y subsistir en estos momentos de tanta crisis que tenemos por la misma situación que hay de que la política económica se está manejando con mucho desorden, con mucho caos, hasta con cierto canibalismo porque cada quien quiere ganar lo que quiere sin medir los límites y sin medir el daño que puede causar a una empresa y por supuesto que al causárselo a una empresa se lo causan al personal, al talento humano que tienen porque hay empresas que no pueden soportar la cantidad de costos, de los incrementos que se dan tan barbaros y a veces reducen personal y el primero que se ve afectado siempre es el personal, entonces ahí uno trata de servir de cierto puente en cuanto a eso pues para lidiar también porque hay que ponerse tanto en los pantalones de los empresarios como del personal y servir un poco de asesor y de soporte para lograr aliviar para que no se den esa situación de tener que despedir a alguien por la misma situación, aunque es difícil en este momento

sostenerse pero a veces también en este momento la misma situación económica, ni al mismo empresario se ve en la necesidad de hacerlo porque hay mucha fuga de talento, entonces la misma mano de obra o la misma fuerza de trabajo que tienen por la misma situación que hay de que existe una modalidad de irse del país a buscar mejores beneficios o mejores condiciones económicas, no tanto en la calidad de trabajo porque no todos van a desempeñarse por fuera en lo que se podrían desempeñar aquí, si no lo que buscan es el beneficio económico y pues es muy justo dadas las cifras especulativas de hiperinflación en el país, entonces todo eso va por un solo camino que es el que uno trata de servir de soporte de colchón para que las cosas estén balanceadas, es el trabajo que nosotros hacemos.

P.4- Licenciado ¿tiene usted Postgrado?

R: Yo inicié un postgrado en la Universidad Santa María en tributos, pero no lo finalicé porque lamentablemente mi oficina estaba creciendo mucho y llegaba muy tarde de San Cristóbal, de Mérida, del Vigía y me fue difícil culminarlo, pero a mí siempre me apasionó la materia fiscal y gracias a Dios me desempeñé con ello, y es una materia que yo recomiendo a los colegas que quieran también especializarse que lo hagan porque ahora es que va venir mucho trabajo en esa área y hay que estar preparado.

P.5 ¿Qué aspectos le motivaron para formarse en el estudio de la Contaduría Pública?

R: Fundamentalmente en cuanto a la contaduría, mi papa fue un pequeño comerciante y pues de ese pequeño comerciante tuvimos que desde pequeños ayudarlo en el negocio, en una quincallería como lo llama uno cuando son negocios pequeños y de ahí nació la inquietud del manejo de la administración, de las compras, de las ventas y por supuesto me hacía llegar a través de mis gestiones de cuando era muchacho que le llevaba los papeles al señor que era su contador y algunos de sus abogados entonces fui sintiendo esa motivación y ese interés, progresivamente cuando estudié bachillerato no fui a los liceos normales si no a un instituto que había para esa época de comercios que se llamó José Luis Fabres, que luego se convirtió en el Colegio Ciudad de Valera arriba en el Country pero antes

era el instituto de comercios de Valera, que salíamos bachilleres mercantiles entonces me fui por esa área a estudiar archivos mercantiles y por supuesto ahí por un tubo como dice uno, la espinita de la Contaduría Pública y ahí pues inicie mi carrera como Contador Público en el núcleo, yo diría que de los co-fundadores porque entre en el segundo semestre que impartió la ULA en Carmona, aquí hice los 4 semestres y en Mérida culmine los cinco más porque fueron nueve semestres que uno finiquitaba la carrera y salimos de Contadores Públicos y Técnicos en Administración de Empresas, en esa época daban esos dos títulos cuando uno se graduaba en la ULA, creo que eso quedó eliminado y bueno esos son los inicios y esa fue la inquietud y ya de ahí fue libre ejercicio, el conocimiento, la experiencia, muchas cosas se involucraron instituciones del exterior, empresas donde trabajaba que eran supervisadas por empresas multinacionales y me vincule muchísimo en ese aspecto y trataba de aprovechar al máximo todas las oportunidades que se me presentaron y de ahí me fui formando hasta llegar a lo que hoy en día tengo con esta empresa que ya va para veintidós años, porque fue en el año 96 que la fundamos.

P.6-Adicional a esa situación familiar que se le presentó, ¿existió en su vida algún líder que lo motivara a estudiar la carrera?

R: Familiarmente si tuve un primo, y falleció tuve mucho vínculo con él y conversatorios porque su inquietud siempre fue por la política y el derecho y estuve siempre ligado a él a través de la lectura, tuve acceso a diversas obras de Miguel Otero Silva, Rómulo Gallegos que fue lo que uno comenzó a conocer en bachillerato progresivamente pues luego fueron de obligantes lecturas de investigación todos los actores referidos al área económica que emiten obras y orientaciones sobre el manejo de la materia ya, y la profesión en si en el caso de Francisco Gómez Rondón, y bueno todos los libros que uno lee, el de las obras impositivas y laborales, hubo uno que es mexicano del instituto mexicano de contadores públicos y luego a través de una firma multinacional me sentí atraído hacia el área de la auditoría porque eran los auditores externos de Cemento Andino en aquel momento y yo era el contador de Cemento Andino, con ellos tuve mucha interacción y mucha experiencia enriquecedora profesionalmente no tanto

personal si no profesionalmente porque uno de los socios tuvimos un vínculo de trabajo de constante asesoría y consulta y pues teníamos ese acceso, a esos cambios a esas actualizaciones a través de ellos y por supuesto aunque no trabaje con ellos sino en esa parte en ese momento a través del vínculo que teníamos porque eran los externos de Cemento Andino y posteriormente ya de ahí comencé a labrar ya mi gestión ya propiamente independiente, porque luego pase a la VINCLER, luego trabaje con el grupo ACO con quien estuve 10 años de auditor interno, y posteriormente 22 años como asesor externo tributario y laboral, entonces tengo 32 años prácticamente con el grupo a nivel nacional.

P.7-¿Cómo fue el desarrollo de su carrera universitaria y su formación dentro de la Contaduría Pública?

R: Pudiéramos decir que fue muy interesante, porque como te dije me llamo mucho la atención y por eso la estude y la constante investigación en los últimos semestres sobretodo de ya en los semestres que uno llama de profesionalización que son los cuatro o seis semestres que uno hacía en Mérida, pues ahí desarrollé mucho conocimiento y aprendí a investigar mucho sobre la materia contable, la materia de contabilidad de costos, costos industriales, la materia fiscal y la materia de análisis de estados financieros porque verdaderamente siempre trate de aprovechar al máximo lo que aprendí en la Universidad de Los Andes la ULA, y lo aplique mucho en el desarrollo de mis inicios como profesional, entonces cuando estudiaba, modestia aparte, tenía notas buenas, aceptables o excelentes pues me llamaba más la atención porque eso me motivaba muchísimo y esa motivación me llevo constantemente a desarrollar e interesarme más en la lectura del área de la Contaduría y de la Economía, a veces conversaba con gente que estudiaba economía y me decían que si estudiaba contaduría o economía y bueno yo decía estudio contaduría pero si hay materias que nosotros vemos que son afines de la economía porque estamos muy vinculados y me han llamado la atención y yo siempre trato de ver las cosas o vincular todo, como son materias afines, vinculo todo al área que yo desarrollo como profesional porque tú no te puedes encasillar solo en la profesión y en el desarrollo de lo que tú ves para mejorar en la contabilidad o en contaduría también tienes algo que se llama derecho laboral que

tienes que desviarte o vincularla con la materia laboral o la materia de trabajo, tienes algo que se llama derecho mercantil que tienes que vincularte con los registros de las empresas tienes que saber cómo se desarrolla un registro, como se elaboran las funciones de comisario, los objetos, el vencimiento y hasta donde están las potestades que tú debes tener como comisario, o como directivo en una empresa entonces todo eso está vinculado al desarrollo de la gestión que uno hace como profesional y por supuesto eso me llevo a tener el mayor interés porque fui vinculando todo en conocimiento e implementando, porque si se implementa lo que uno aprende eso es fundamental, aparte de que siempre las figuras profesoras te dejan una imagen de éxito, de retos, de determinación y tú luego vas por el mismo camino, porque si no te desvías de ahí vas lograr las metas que te propongas indudablemente.

P.8-¿Dentro de cuales actividades profesionales se ha formado usted?

R: Tributos, laboral, auditoría, y la materia mercantil, en esas cuatro.

P.9-¿En la actualidad que actividades profesionales motivan su ejercicio como contador?

R: Creo que la motivación hoy en día fundamentalmente es porque, hay una serie de instrumentos, aparte de que uno como persona quiere seguir ejerciendo y tiene como meta hasta donde Dios lo permita seguir ejerciendo y seguir actualizándome porque eso es lo que te hace ser competitivo, presentar y hacer un trabajo de calidad, y como hay tantos instrumentos digamos legales, impositivos, fiscales, laborales y mercantiles que son un conjunto de leyes y de normas que están todas en desarrollo en la parte operativa de una organización empresarial, privada, una fundación, una ONG o una pública, que bueno que la diversidad de esos instrumentos o de esas leyes te despiertan más el interés porque estas conociéndolo y estas vinculando todos los instrumentos que vas aprendiendo durante el día a día, están vinculadas y tú los aplicas todos los días en el desarrollo de tu trabajo profesional, siempre hay alguien que te ubica que te dice “consulta con Hernán, consulta con fulano o con el otro” y entonces esa diversidad esa variedad de instrumentos fiscales y laborales te permiten ser competitivo en el área

y estar actualizado y estar a buen nivel para que bueno quien te ocupe o las generaciones que se van formando porque también yo también he formado generaciones, en esta empresa en la que tengo treinta y dos años, todos los años yo les dicto un curso de actualización fiscal, tributaria y laboral generalmente lo hago por octubre y noviembre para que cuando venga el cierre fiscal ellos estén preparados y actualizados, se supone que ellos ya están actualizados con el desarrollo del día a día pero uno siempre los va actualizando pero ahí se hace una reunión anual en donde todos llevamos ponencias, experiencias, alguna vivencia con algún ente, alguna experiencia con ellos en alguna fiscalización la planteamos, la estudiamos, la discutimos y nos apoyamos nos felicitamos, por supuesto ellos mientras desarrollan eso durante el año yo les estoy dando apoyo desde aquí o voy hasta el sitio voy a Puerto Ordaz, voy Puerto la Cruz, a Barcelona, voy a Caracas y así me muevo, claro ya no como antes con tanta facilidad porque el transporte y el medio ahorita está muy limitado pero si estamos en constante apoyo entonces eso genera mucha actividad, mucho interés, mucho reto para estar activo y ser competitivo.

P.10-¿Cómo considera usted que los aspectos personales, profesionales o de otro tipo han provocado su inclinación hacia esas actividades profesionales que actualmente realiza? Es decir, ¿cómo sus características personales lo han motivado hacia la auditoría, hacia el ámbito laboral y mercantil, usted cree que posee unas características puntuales que lo conduzcan hacia esa actividad?

R: Yo creo que esa parte digamos personal, de motivación y de inclinación es precisamente la misma razón de peso, de que como existen instrumentos que son diversos vinculados o conexos paralelos al desarrollo de la Contaduría, pues ellos están vinculados y a uno como persona te causa un reto porque tienes que aprenderlo y aprenderlo bien para dar las asesorías, dar las instrucciones y desarrollar el trabajo con la mayor calidad y actualización posible todos esos instrumentos personalmente lo llenan de mucha satisfacción porque aparte de que amplias tu ámbito de conocimiento y de investigación pues te desarrollas mucho y te fortaleces mucho intelectualmente, profesionalmente, culturalmente y te da mucha confianza en el desarrollo ya que tú te vinculas con la diversidad de

trabajadores de diferentes áreas que tu consigues en una organización y que siempre te comentan cualquier cosa vinculada a la materia fiscal, a la materia laboral, a la materia económica y luego la que no falta la materia política, entonces como todo va estar vinculado por las razones que ya hoy conocemos pues uno siempre trata de dar razonamientos lógicos y razonamientos que estén por el camino de la legalidad, para que tomen decisiones acertadas, entonces eso lo fortalece a uno mucho y a mí eso me ha generado mucho interés durante el desarrollo del ejercicio.

P.11-¿Cómo describe usted el proceso de auditoría?

R: El proceso de auditoría es un proceso que se desarrolla dependiendo del área que tu vayas a auditar a veces todo se desarrolla de manera digamos pragmática porque depende del objeto o de la razón de la auditoría, entonces los procesos están desarrollados en función de los objetivos mismo, es decir, tú vas hacer una auditoría y los procesos están ahí lo que es el inicio que es el requerimiento de la información que es la parte puntual ir directamente a donde tu vayas hacer o la razón de la auditoría para que los procesos se ejecuten dentro de la mayor certeza que pudieran ayudar a buscar los resultados que se investigan bien sea por determinación de ver la situación financiera de la empresa o de ver la situación fiscal, la situación laboral y en ese momento los procesos se van desarrollando y se van encaminando en función del objetivo de la auditoria todos los procesos están dados de manera genérica de manera general, lo tu aprendes en la Universidad desde cuando estudias, estos son los pasos, como auditas la caja, las cuentas por cobrar, el inventario, el activo fijo, la propiedad planta y equipo, como analizas la depreciación, si los métodos y los tiempos que están dando de vida útil son acertados si no hay aceleración si todo está dentro de la norma y por supuesto esos procesos te indican a ti si tu auditoría va bien encaminada y si lógico puedes muchas veces definir cosas que no están escritas, las tienes que usar como herramientas para llegar a determinada meta.

P.12-¿Describa los fundamentos que sustentan su trabajo profesional?

R: Los fundamentos son prácticamente hacerlo con el mayor profesionalismo, la mayor ética y la mayor calidad.

P.13-¿Cómo describe el desarrollo de las auditorías que ha practicado?

R: Las describo como se han desarrollado todas efectivamente, todo en función de las metas, del objetivo y la razón de ellas, usando los parámetros y los procesos que cada una requiere, las describo como muy satisfactorias hasta ahora.

P.14- Cuando estamos en el ámbito de la Contaduría debemos tener un juicio profesional, ¿cómo forma usted su juicio profesional?

R: Bueno cuando uno desarrolla una auditoría o un proceso de revisión de investigación, el juicio se emite por que el hecho mismo de tu desarrollar la auditoría buscar las metas y el objeto de la misma, te llevan a emitir opinión y juicios, o emitir opinión en principio de cómo está la situación de lo que conseguiste de acuerdo a tu proceso de investigación, ahí emites tu opinión salvaguardando muchas veces las condiciones, la situación de la empresa, las excepciones que puedes conseguir, excepto algunas salvedades que se puedan presentar en cuanto a la limitación del desarrollo mismo, y en ese sentido plasmando todo en un resumen de opinión todas las situaciones de lo que has conseguido o que has detectado, emites el juicio tomando en consideración de que el auditor no está para condenar a nadie ni esta para salirse de las normas en cuanto a emitir juicios condenatorios, sancionatorios ni nada por el estilo, simple y llanamente, la opinión evitando eso porque prácticamente no es el trabajo de uno para eso están otros organismos y otros profesionales que se encargan de eso, entonces uno lo que emite es una opinión del estado en que consigue la empresa, la organización o la opinión en cuanto a la situación que detecto en la revisión de auditorías parciales, del estado financiero en su conjunto o de algunos componentes del estado financiero entonces se emiten opiniones con mucha responsabilidad y con mucha ética sin excesos, sin que hayan digamos opiniones que vayan a ofender o a salirse de los parámetros que están establecidos por la ética de uno mismo y también por las normas que rigen la actividad del auditor, hay que tener mucha ética y mucho profesionalismo en ese sentido, mucho

cuidado y ahí es donde prácticamente uno tiene que cuidar la imagen no solamente del cliente si no la de uno como profesional y la trayectoria.

P.15- Usted me habla de ética, de responsabilidad y de situaciones para evitar juicios sancionatorios, todos esos aspectos que usted menciona describen una dinámica o mejor dicho detallan que para emitir un juicio profesional se necesita un conocimiento. ¿Cómo describe usted la dinámica del conocimiento aplicado en la formación de un juicio profesional?

R: Precisamente la dinámica del conocimiento que tu tengas sobre la materia es la que te va a dar o es la que prácticamente te da la orientación para desarrollar la opinión o para desarrollar las recomendaciones de si consigues fallas o si consigues algunos elementos irregulares en el desarrollo de la auditoría o de la situación de la empresa dado los soportes que te hayan suministrado para emitir esa opinión, entonces ese conocimiento que ya uno tiene la experiencia misma que ha vivido y también pudiéramos decir hasta donde llegan las debilidades y las fallas fiscales, las fallas tributarias, financieras o económicas que tu consigas, ese mismo conocimiento y experiencia que ya tú tienes te limitan y te permiten saber hasta dónde tú debes emitir tu opinión, hasta donde llega tu trabajo y hasta donde debe estar tu opinión entonces esa experiencia que ya tú tienes es la que te conlleva a que cuando ya tu vayas a emitir ese juicio o esa opinión debe ser lo más responsable y lo más profesional posible, sin menoscabar que tienes que mencionar la situación que consigues, porque eso no quiere decir que tu vayas a cubrir o a omitir situaciones irregulares que se estén presentando pero como dicen que, lo cortés no quita lo valiente, entonces tu mencionas la situación, tu mencionas la irregularidad que consigues en la empresa, la entidad o la organización como se quiera llamar y entonces ahí al emitir tu opinión de esa situación ya tú le estas dando el elemento probatorio a quien te contrato para que hicieras la auditoría de que es lo que debe hacer esa persona o esa empresa de que debe hacer en el siguiente paso pero entonces tu experiencia te dice hasta donde o como tú puedes emitir el juicio o determinar cómo precisar la opinión definitiva que tú vas a emitir de ese trabajo específico.

P.16-Dentro de la actividad profesional debemos regirnos por una serie de normativas establecidas, ¿qué consideraciones puede aportar sobre la normativa profesional aplicable en la auditoría?

R: Las normas son prácticamente los principios, yo siempre me voy primero al conocimiento y la experiencia que ya tengo de la materia ya uno sabe que las normas están escritas y están dadas por la diversas publicaciones que la federación nuestra, también emite que esos son los parámetros o estándares que están establecidos y que uno tiene que estar actualizado para saber cómo desarrollar una auditoría, todas las normas todos los boletines de actualización que es donde están las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera, todos esos elementos son las normas que uno ya prácticamente sabe que tiene que seguirlos y que tiene que cumplir para poder emitir esa opinión, con esa normativa y la experiencia que ya uno tiene pues uno va contra viento y marea, contra todo porque eso lo hacemos en el día a día, porque en el día a día tú tienes que hacer todo eso... Ahorita por ejemplo cuando estuvimos haciendo los cierres fiscales para declarar al SENIAT, los resultados fiscales y los resultados económicos pues hay muchos puntos que hay que determinar en el momento que tú vas a precisar y hacer un cierre porque tienes que sincerar todas las partidas reales y las partidas nominales, partidas del estado de situación financiera y el estado de resultado, entonces en ese momento tú tienes que determinar los activos exactos, los activos corrientes y no corrientes, los pasivos corrientes y no corrientes, entre esos, hay una partida que se llama prestaciones sociales que está muy vinculada a la normativa laboral entonces la VEN NIF dice que todas las empresas deben cerrar con su pasivo de prestaciones sociales exactamente lo que se debe de acuerdo al instrumento laboral que está vigente a nivel nacional y esa normativa te dice que debes registrar tu pasivo al mayor valor que le corresponde a esa persona de acuerdo a su antigüedad y de acuerdo a las dos modalidades que la Ley establece entonces tienes que determinar y seleccionar el mayor valor para tu hacer tu apartado, entonces esas cosas así la determinan la Norma Internacional de Información Financiera, también la federación lo ha publicado y ha dado instrucciones de que se haga y se registren los pasivos de esa forma entonces, ¿cuál es la base que determina eso? bueno la base son los principios que te dicen y

anticipan todas las posibles pérdidas y no te adelantes a los ingresos si no han sido causados, recibidos o cobrados, ahí también la normativa legal te obliga a que tienes que cumplir con ese derecho o con esa deuda laboral que tienes con cada uno de tus trabajadores, entonces, ¿qué tienes que hacer? bueno, une las dos normas o los dos instrumentos, la ley laboral, la BA VEN NIIF y la ley de impuesto sobre la renta y haces un triángulo completo de hasta donde deduzco de la renta un gasto de prestaciones y hasta donde no lo puedo hacer, pero si tengo que también cumplir con la norma de ley de la federación de que debo registrar el pasivo mayor que tú tienes pendiente con ese trabajador, entonces las normas están estrechamente vinculadas y ya la experiencia que uno tiene y el conocimiento ya uno sabe por dónde causar todo, ese es el camino que uno tiene y son los parámetros que uno prácticamente utiliza, toda la capacitación y el conocimiento que se tiene que están ligada estrechamente al día a día en las normas emitidas por la federación, los instrumentos legales que rigen las materias que están vinculadas como lo he mencionado en varias oportunidades lo que es la ley laboral, la ley fiscal, las contribuciones sociales los seguros, el INCE, el FAOV y las alcaldías. Cada alcaldía tiene un instrumento que se rige por las ordenanzas municipales y cada quien tiene su manera de determinarla entonces uno vincula todos esos instrumentos y por ahí uno establece y debe actuar profesionalmente siguiendo esa orientación con ese apoyo para que tu opinión y tu determinación al elaborar y presentar el estado financiero a la junta directiva este todo ajustado al derecho, llámese laboral, fiscal, tributario, contable o como se llame.

P.17-¿De qué manera la normativa tiene influencia en la formación de su juicio profesional?

R: La norma tiene influencia porque cada empresa es un ente distinto, tiene pasivos distintos, tiene relaciones comerciales distintas, tiene personales en diferentes áreas, entonces la normativa cuando uno elabora o cuando va emitir una opinión sobre una asesoría o sobre un estado financiero uno tiene que tomar en cuenta la empresa o el objetivo de la empresa, el desarrollo, como está concebida, como está desarrollada, como ha llevado su proceso de registros contables, como los tiene, como está cumpliendo con esos requerimientos y si están ajustados

entonces influye en uno porque a veces se harán comentario u opiniones como “mira hazlo así aunque la ley dice esto” pero tú sabes muy bien que para emitir tu opinión tienes que ajustarte a lo que dice la norma y la norma te dice que debes cumplir con el registro de ese pasivo y te dicen “no pero me aumenta las obligaciones y el pasivo circulante se me infla y tal cosa” y les digo no pero acuérdate que no haces nada con esconder lo que verdaderamente tienes comprometido e irte por la metodología que te sale menos costosa o de menor cuantía cuando en realidad el pasivo es mayor, entonces vas a generarle un gasto a un ejercicio siguiente que prácticamente lo ocasionaste en el anterior, entonces pues siempre eso genera muchas veces flexibilidades en el sentido que hay que dialogar mucho con la empresa, y hay que hacerle entender mucho que todo eso debe cumplirse pues que debe ajustarse y eso influye mucho en uno porque prácticamente a veces las empresas no están en buenas condiciones, debido a la situación actual, y pues uno les indica el camino les dice mira trata de reducir tus costos, trata de mejorar tu estructura de costos para que te adaptes y tengas un mejor desempeño fiscal y financiero para que te puedas mantener a flote, y trata también de ver otras alternativas económicas alternas que tú puedas desarrollar para que mejores un poco tu nivel de finanzas, para producir otros ingresos que este en cónsono con lo que haces porque si no está en cónsono tienes que mejorar o ampliar el objeto social mediante un acta para que puedas abarcar la actividad que vayas a desarrollar si no está vinculado, entonces uno tiene que ir en esos momentos dándole instrucciones o dándole asesorías al empresario para que el vea que realmente el trabajo que se le hace no está encasillado solamente en hacer un registro contable a presentar una planilla de impuesto sino también en darle una gama de servicios y de consejos que son oportunos y mas hoy en día, y seguirán siendo oportunos cada vez más porque hasta que la re estructuración económica del país pues no se haga tendremos que ir por ese camino, pero ese es un camino que lo hemos aprendido mucho a partir de la situación actual pero yo creo que ya debe estar establecido como normas, como fundamentos de trabajo de que vemos diversificarnos en todo en la profesión en el desarrollo de la economía, así como nos diversificamos en la vida personal igual lo tenemos que hacer en la vida profesional.

P.18-¿Cómo describe su experiencia profesional en la actividad de auditoría?

R: La describo muy normal, pudiéramos decir con un desempeño aceptable hasta ahora con algunos contratiempos que siempre se presentan, pero son muy normales porque acuérdate que el trabajo de auditoría muchas veces somos vistos como las personas que somos el ente fiscalizador y regular entonces a veces emiten opiniones fuera de contexto entonces creo que está muy ligado a ese desarrollo que uno viene haciendo durante todo el ejercicio, y creo que eso en el desempeño que uno ha tenido en mi caso particular hasta ahora ha sido aceptable y ha sido muy bien acogido, cada vez que trato de hacer una auditoría trato de hacerla lo más profesional y lo más amplio, que abarque todos estos elementos que he comentado que ya hoy en día uno como profesional en la auditoría los debe tener como herramienta de trabajo.

P.19-¿De qué manera la experiencia profesional ha influido en su juicio profesional?

R: ¿La experiencia? Bueno recuerda que la experiencia profesional y la experiencia personal van muy vinculadas y en ese sentido te sirve mucho en el emitir un juicio o emitir una opinión porque algunas veces hay situaciones que son parecidas que son más o menos semejantes en algunos aspectos y te sirve la experiencia que has tenido que has acumulado te sirve mucho para emitir un juicio, para emitir una opinión o para elaborar una auditoría en el ámbito que se desarrolla entonces ya uno con esa experiencia y ese conocimiento vincula todas las vivencias que has tenido con el trabajo que vas a desarrollar y siempre algo de lo que has ejecutado o que has realizado lo aplicas en esta otra, claro las normas que uno ha aprendido de todas las investigaciones que ha hecho en la materia y luego viene la experiencia personal o laboral que tuviste en casos parecidos para ir vinculando resultados, opiniones, las asesorías y recomendaciones que al final tú vas a dar cuando finalices el trabajo.

P.20-Uno de los fundamentos normativos para realizar una auditoría es la realización de consultas a expertos, ¿explique de qué manera esta técnica de auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Generalmente las consultas a expertos en el desarrollo yo soy muy reacio de cierta forma, me guio mucho por la experiencia que ya tengo y por las investigaciones que hago y hasta ahora eso me ha dado muy buenos resultados porque en el ámbito de auditoría pues cada cabeza es un mundo, como en todo y a veces los colegas tanto del área administrativa, como en el área de contaduría emiten sus propias opiniones y juicios de una manera digamos profesional según su modo de ver las cosas y de haberlas visto, otros tenemos otras opiniones por lo menos en el caso mío, yo me dejo llevar mucho por la experiencia por el instinto que he tenido en el desarrollo profesional en esa área de la auditoría y también por las experiencias mías, tratando a diversidad de personas y organizaciones que prácticamente es el librito gordo, y bueno eso es la experiencia que uno va acumulando se va archivando es como un chip tiene toda esa experiencia y en el momento en que vayas a emitir una opinión o desarrollar un trabajo de auditoría toda esa experiencia acumulada se te viene de una vez al trabajo, por muy pequeño que sea el trabajo de auditoría, por muy modesto o sencillo, siempre lo que has acumulado a través de los años lo debes tomar en cuenta en ese momento, si hay algo que te sirva de referencia de lo que ya has dictaminado has visto o has vivido o si es algo nuevo, pero siempre hay algo que se vincula con lo que ya uno ha desarrollado muchas veces entonces ese baúl o esa cantidad de conocimiento que hay ahí salen a flote para vincular lo que estas desarrollando, entonces actualizas y apoyas tu dictamen tu criterio con eso, también emites opiniones muy ricas y muy variadas no solo encasilladas en una sola línea si no variedad de opiniones o una opinión muy abultada de conocimientos y de experiencias que sirvan de guía para corregir, para mejorar o para reemplazar los resultados que has tenido en el desarrollo, esa experiencia que uno tiene es el mayor indicador o referencia porque a veces las consultas que no es que no las hago, si hago comentarios con algunos colegas que sé que me pueden referenciar algo, pero muy pocas veces lo hago porque a veces hay que buscarla, y disculpa la modestia aparte, pero hay cosas que tú puedes consultar pero no consigues la experiencia,

vamos a decirlo en ese sentido para no tocar susceptibilidades porque me atrevo mucho en ese sentido pero la experiencia que se ha vivido es la referencia mayor que uno tiene, porque a veces quiero hacer consultas pero las experiencias que consigo no llegan hasta allá son muy limitadas entonces no las hago y no comento porque no me van a orientar, ni me van a servir y prácticamente repito lo que ya tengo acumulado sale a flote y bueno por ahí me guio.

P.21-¿Cómo caracteriza su desempeño profesional?

R: Bueno hasta ahora lo defino y lo caracterizo como aceptable, y bueno hemos contribuido o tratamos de contribuir en lo máximo no solamente a prestar un buen servicio a nuestros clientes de todas las áreas que prestamos servicio acá, si no también enriquecedor para quienes trabajan con uno que también se enriquecen con la experiencia que mutuamente conseguimos, porque cuando a veces hay colegas externos a los que vas hacerle alguna consulta, no están a la altura porque verdaderamente a veces la carencia de experiencia no es culpa de la persona si no que no ha tenido la oportunidad de aprender y desarrollar su ejercicio profesional y con el equipo que tú tienes pues a veces tienes la ventaja que también te enriqueces de ellos porque ellos también tienen esa capacidad de opinar y de ver las cosas y de ahí sirve de referencia y creo que el desarrollo profesional es aceptable y lo hago por qué a parte que me he enriquecido mucho como contador público en el punto de vista intelectual, también sé que tengo una gran satisfacción porque sé que he formado también y he contribuido al desarrollo profesional de varios colegas no solamente de contadores, de economistas y de abogados también que me hacen consultas y me toman como referencia y gracias a Dios hasta ahora ha sido aceptable.

P.22-¿De qué manera la información disponible o toda esa experiencia profesional antes de un proceso de auditoría puede contribuir a la formación de su juicio profesional?

R: Prácticamente que la experiencia y la investigación y las consultas que constantemente a diversos sectores referidos lo que uno hace, pues te indican el camino para emitir ese juicio y esa opinión indudablemente, y por supuesto, la

situación misma del trabajo que has desarrollado y ahí combinas todos esos elementos y todos esos factores, cuales son los resultados y cuál es la experiencia que se te ha podido presentar en trabajos anteriores que hayan sido similares o parecidos al que desarrollaste para emitir tu opinión y esa experiencia esa consultoría y esa investigación que tú haces constantemente te ayuda mucho en el momento de determinar cómo vas a desarrollar tu opinión, tu juicio y tu dictamen final pues de como viste, como desarrollaste el trabajo y cuáles son los resultados que obtuviste, entonces todo eso va en conjunto, la experiencia, la investigación, los trabajos de años parecidos al que estas desarrollando o al que acabas de desarrollar te dan ese camino para tu emitir el juicio y la opinión definitiva.

P.23-Una de las fases de la auditoría se fundamenta en el análisis de los riesgos de representaciones erróneas en todo caso de los estados financieros. ¿De qué manera estos riesgos analizados pueden influir en la formación de su juicio profesional?

R: Bueno los riesgos son precisamente los que se determinan o se detectan cuando estás haciendo la revisión en el momento de emitir una opinión o un juicio sobre la revisión o investigación que has hecho, si hay riesgos en cuanto a la mala praxis contable a un desorden en cuanto a los soportes entonces esos riesgos en el desarrollo que has logrado detectar en la auditoría si es un factor que incide mucho a la hora de emitir juicios y las opinión porque si se consiguen esas debilidades que acabo de mencionar que hayan soportes que no sean confiables, que no estén ajustados a la normativa de facturación y otros documentos, que no estén vinculados desproporcionadamente a otra actividad que no es la que la empresa hace pues lógico que te vas a conseguir con esa situación que no es favorable al juicio que vas a emitir, entonces esas debilidades y esas fallas si inciden en el momento de emitir un juicio y emitir una opinión.

P.24-¿De qué manera la confianza en sí mismo puede influir en la formación de su juicio?

R: Bueno, hay dos cosas la confianza y el exceso de confianza... la confianza está vinculada a la experiencia y el conocimiento de la materia de trabajo, el exceso de

confianza fundamentalmente yo la vinculo cuando tu delegas en exceso el trabajo que tu estas desarrollando de campo y tratas de dar por hecho parte del trabajo que han realizado tu equipo de investigación, de revisión y te excedes muchas veces en eso, a veces nosotros incurrimos mucho en eso, que los exceso de confianza más que todo no en uno sino en las personas porque han desarrollado contigo trabajos similares, tienen experiencia en el desarrollo del mismo y el exceso de confianza se traslada hacia la persona y hacia tu equipo de trabajo, el exceso de confianza en uno no hay si no la confianza normal que tú tienes por experiencia, el determinar una opinión fundamentalmente la confianza está referida es a eso a la investigación, a la experiencia a la consulta a las normas y al desarrollo del trabajo, y el exceso de confianza yo más que todo lo vinculo al trabajo que hacen tus colaboradores y tienes que revisarlos tienes que verlo con ellos porque a veces ese exceso hace que muchas veces se incurran en improvisaciones y en juicios que no están debidamente documentados y soportados, entonces el exceso de confianza en la auditoría es un pecado.

P.25-Cuando realizamos una labor, nos encontramos algunas veces con situaciones que establecen presiones del tiempo y más en estos momentos en el que nos encontramos que no hemos terminado de salir de un trabajo cuando ya tenemos encima otro, ¿de qué manera influye las presiones del tiempo en la formación de su juicio profesional?

R: Bueno cuándo se trata de tiempo para uno finiquitar un trabajo, claro que si influye no se puede desconocer el factor tiempo en estos momentos y que atenta porque lo acabamos de vivir o aun lo estamos viviendo a pesar de que nos dieron prórroga para declarar el impuesto el 31 de mayo, el contratiempo que tuvimos entre febrero y marzo fue terrible porque primero no sabíamos, la prórroga nos la dieron antes de semana santa, pero lo que fue enero, febrero y la primera quincena de marzo, fue terrible la presión porque aparte de que teníamos un calendario que cumplir con los contribuyentes especiales, teníamos la presión de que venía semana santa y estábamos cabalgando sobre información que ya sabemos que tenemos que cumplir y tenerla al día pero a veces la misma falta de tiempo por el traslado de las personas, el factor tiempo que es implacable es que la electricidad y

la falla del internet que es fatal, entonces sí afecta muchísimo, afecto mucho el desarrollo y la elaboración pues de cumplir con todas esas metas en el momento de hacer las declaraciones de impuesto y la planificación la vas haciendo sobre la marcha por que todo depende repito de las características de cada empresa, de que si tiene que declarar porque es contribuyente especial, si tiene alguna cuestión fiscal pendiente o algún compromiso, por ejemplo se me presentó el caso con algunas empresas que tenían unas recuperaciones de créditos fiscales, teníamos ya estipulado que a más tardar en febrero iban hacer emitidas las resoluciones para aprovechar la declaración de impuesto y evitar el desembolso, y no salieron y tuvo que planificar para que estas empresas no desembolsar tanto dinero y buscar mecanismos que facilitaran una declaración aceptable mientras se emitían las resoluciones para uno poder compensarla en una sustitutiva, entonces todo eso fue planificado sobre la marcha y por supuesto está el factor de administración tributaria que tiene que darte eso, tienes el factor de la electricidad y tienes el factor del internet, entonces teníamos que luchar y cabalgar sobre la marcha, como hacer aquí, como hacer allá, que una empresa está en el Vigía, que otra esta en Valera, otra esta en San Cristóbal, entonces teníamos que coordinar todo eso con el equipo excelente de trabajo que en esas empresas hay, pero el eje es uno porque uno es el que está al frente, en los pasos a dar o en los pasos a seguir, como determinar o como hacer el cierre, como planificar, como hacerlo, como realizarlo para esperar la decisión final que tome las administraciones en esa solicitud de recuperación, y luego aparte que tienes el calendario viene la sorpresa de que te dieron prorrogas y algunos clientes comenzaron a decirme “dejemos eso para después” entonces tienes tu como profesional que imponerte y en mi caso me toco decir “mira la planificación se hizo para cumplirla, y si tenemos los compromisos como contribuyentes especiales vamos a cumplirlos, no nos salgamos de ahí” ¿por qué? porque los plazos están dados y si no cumplimos porque no se nos han dado las recuperaciones a tiempo entonces vamos a preparar un cierre aceptable que genere desembolsos que nos permita posteriormente recuperarlos cuando emitan la solicitud o la providencia este lista y aprobada por el SENIAT y si recuperamos en parte el tiempo y el dinero que vamos a desembolsar si no ahorita con la estimada que ya la tenemos encima en julio entonces ahí tienes que vincular de una vez la

estimada, tienes que planificar sobre la marcha y tienes que planificar lo que ya tienes próximamente cercano y por su puesto con la tendencia muchas veces de cómo es desembolso dicen “no, lo hacemos después como nos dieron prorroga” pero es mejor cumplirlo, vamos a salir de ese compromiso, ese es un compromiso legal que tenemos que hacer los primeros 90 días después del cierre y así te quitas ese dolor de cabeza, te quitas ese compromiso como empresa, te quitas eso de que “cónchale! no se me vaya a pasar” entonces todo eso influye al final de como la ibas a presentar y como lo ibas a desarrollar porque comenzaste ya con un tiempo prefijado y posteriormente te ibas consiguiendo en el camino que la administración no te daban respuesta oportunamente, porque tú sabes cómo son los organismos en ese sentido, luego tenías el calendario, luego tenías la electricidad y luego tenías la falta de internet entonces había que luchar con todo eso para poder cumplir con la meta y con lo que había planificado para poder declarar a tiempo pues y evitar todos los contratiempos que se nos presentaron pero que felizmente se pudieron superar y se pudieron llevar a cabo.

P.26-Otro aspecto que tenemos hoy en día también son las limitaciones de recursos, ¿de qué manera las limitaciones de recursos ejercen influencia sobre su juicio profesional?

R: Bueno prácticamente si hay limitación de recursos, en algunos casos por el personal con el que uno puede desarrollar un trabajo para emitir su juicio y otro pudiera ser la falta de información también muchas veces pero en sí, hoy en día a pesar de que siempre hemos tenido la limitación de recursos y la limitación de personal en cuanto a la preparación que deberá tener, primero porque antes estaban muchos profesionales pero tenían poca experiencia, ahora ni hay profesionales con mucha experiencia ni con poca experiencia porque muchos han emigrado del país, entonces hay que luchar muchas veces contra eso y hay saber con quién desarrollar una auditoría ya que todo depende de la auditoría misma que tu vayas a desarrollar, o sea el nivel la importancia, lo delicado, la relevancia que vaya a tener ante la opinión pública o ante un organismo, ante una investigación por otros entes, entonces si hay que rodearse de un buen equipo de trabajo en ese sentido para que el exceso de confianza no te vaya presionar, porque

ahí es donde entran todos los elementos; preparación, capacidad, nivel profesional que tenga esa persona, capacidad de trabajo, capacidad de conocimiento, de experiencia y luego no caer en el exceso de la confianza entonces sí, incide mucho para emitir el juicio tiene su porcentaje de incidencia y en ese sentido uno tiene que saber seleccionar y elegir el equipo de trabajo que te va acompañar en el desarrollo precisamente para que las opiniones que ya vayan a emitir no vayas a estar condicionadas o limitadas porque no se hizo el trabajo como era, no se cumplieron con las metas y no se determinó lo que se quería determinar porque hubo fallas hubo debilidad en la ejecución del trabajo, entonces ahí pierdes tiempo pierdes capacidad digamos de emitir juicios bien acertados y bien ajustados a las normas entonces si inciden y hay que tener mucho juicio ya de parte de uno al momento de seleccionar a ese personal.

P.27-¿De qué manera los clientes, las regulaciones y la industria influyen en la formación de su juicio profesional?

R: En ese sentido las regulaciones que se puedan emitir por cuestiones del cliente o de las personas que te contratan no deberían influirte porque precisamente la auditoría se trata es de eso; tener un juicio independiente y emitir una opinión independiente entonces eso no debería de influir en uno, lo que pasa es que cuando te ubican a ti para hacer una auditoría o a cualquier otro colega es porque verdaderamente la referencia profesional es muy buena o es aceptable y por eso te seleccionan para desarrollar eso, pero no porque la familiaridad o la relación o vinculo que tú puedas tener con tu cliente o con el grupo de personas que te han contratado digan “no hagámoslo con confianza porque él es pana, amigo él es allegado” pero la idea de la auditoría no es esa, la idea de la auditoría es que tú vas a determinar qué es lo que verdaderamente hay ahí y para que te están contratando, pero para pana no porque para eso tú buscas tu personal interno en tu empresa para que te haga la revisión entonces, en mí no influye para mí no hay influencia.

P.29-¿Cómo el interés propio puede influir en la formación de su juicio profesional?

R: No tampoco, no debe existir un interés propio solamente debe existir la opinión imparcial y profesional independiente del resultado que obtuviste de esa auditoría, la veracidad debe estar por encima de todo vínculo propio o de todo interés personal o profesional en lo absoluto, no tiene incidencia para nada.

P.30-Cuando comenzamos esta entrevista usted me comentaba que su formación profesional comenzó por un pequeño negocio familiar, luego de eso fue motivado por una serie de actividades a medida que iba pasando el tiempo se iba motivando dentro del ámbito contable, entonces estamos descubriendo allí un conjunto de acciones que han motivado otras acciones sucesivas en su vida profesional. ¿De qué manera las acciones ejecutadas en la auditoría pueden impulsar el desarrollo de otras acciones que tengan incidencia en su juicio profesional?

R: Cuando tu desarrollas una auditoría casi siempre vas a conseguir otras acciones porque mientras más tu avales y soportes el trabajo de investigación y para emitir tu opinión mientras más avales tu desarrollo de campo, mientras más soportes con normas con leyes con investigaciones que hayas hecho de digamos en normativas legales que rigen la materia, mientras más avales eso que estas investigando y determinando pues más profesionalismo y más dependencia hay sobre todo en la calidad del trabajo y el desarrollo, a veces estas desarrollando una investigación de eso que dije de la ley laboral o de la ley fiscal o una mercantil entonces tu determinas que estas desarrollando, estas teniendo muchos ingresos en la empresa que de acuerdo a la revisión que te hice o de acuerdo al registro mercantil tu objeto económico o el objeto de la compañía es esto, pero estoy viendo que estas facturando otras cosas que son diferentes a tu objeto económico que estas probado y registrando valga la redundancia en el registro mercantil respectivo donde esta protocolizado el documento y tu estas actualizado y limitado a eso que esta acá, no te puedes salir de esa norma no te puedes salir de esa limitando ¿por qué? porque si te sales estas desarrollando una actividad para la cual tu no formaste la empresa ni estas actualizado entonces tengo que irme a ese campo, al campo de la limitación que tú tienes de acuerdo a la facultad que te da el registro mercantil entonces estas facturando otras cosas otros bienes u otros servicios que no están

dentro de eje objeto económico que tu estas autorizado, entonces ¿qué tienes que hacer? Debes de inmediato ampliar el objeto social, ampliarlo a esto porque en un momento determinado que llegue una investigación fiscal o venga una autoridad regulatoria llámese SUNDE, llámese la alcaldía o cualquier fuerzas legales digamos de investigación y te van a decir “bueno señor pero es que usted está facturando otras actividades y otros bienes o servicios que no están amparados al ejercicio que tu estas desarrollando” entonces uno tiene que salirse del campo de la auditoría porque de repente estoy auditando como se ejecutaban las ventas, como fue el proceso, se cumplieron los plazos de recuperación de los créditos o de las cuentas por cobrar, si se cobraron interés en mora por los clientes atrasados, etcétera, entonces me doy cuenta que facturaron otras actividades distintas, otros bienes a los que están autorizados facultados de acuerdo al registro mercantil entonces tienes también una debilidad fiscal una debilidad legal y está fuera de la normal entonces eso también, y te sales del ámbito de lo que es la revisión del resultado del manejo de la cuentas por cobrar de la eficiencia en el crédito y la recuperación del mismo, o en el retorno del efectivo y te sales y te vas al otro campo al campo legal o al campo mercantil, entonces eso tiene mucha incidencia porque tú tienes que tener como herramienta todo lo que abarque el desarrollo económico de una organización así la actividad de auditoría sea para una cosa específica, sea para determinar un juicio o una opinión sobre un estado financiero también tienes que abarcar y salirte de eso, de ese campo de influencias para darle mayor fortaleza al trabajo que estás haciendo, mayor independencia, mayor profesionalismo y contenido legal al resultado o recomendación que vas a dar.

P.31-Desde que comenzamos a conversar me ha indicado en su relato que durante el ejercicio profesional han existido una serie de aspectos externos que han motivado diversas actividades dentro de su profesionalismo, pero sin embargo hay otras de las cuales ha tratado de librarse evitando su influencia dentro de la formación de su juicio ¿Qué acciones toma usted para evitar que su juicio profesional se vea afectado?

R: Esos factores externos prácticamente cuando desarrollo una auditoría se pudieran presentar momentos u ocasiones en que hayan otras cosas que puedan

afectar el desarrollo del trabajo, trato de eludirlos, a veces las escucho cuando tengo la oportunidad pero indudablemente no tiene incidencia, porque la fortaleza profesional esta ante todo, eso va mucho en tu grado de fortaleza, de criterio y de ética, porque esos elementos externos que pudieran ocasionar trastornos en el desarrollo o cuando emites la opinión no hay que considerarlos, porque cuando ya tú vas hacer un trabajo ya tu sabes que trastornos puedes conseguir entonces uno trata de eludirlos, no evadirlos, uno los elude porque prácticamente uno trata de no vincularse, posteriormente siempre hay el perdón siempre hay la creencia de que uno el auditor somos los que condenamos y somos los antipáticos y etcétera pero la idea es hacer saber que la auditoría es para fortalecer y mejorar el desarrollo de una empresa o de una organización, no solamente es para condenar algo o criticar algo que tu veas que está mal hecho o un control interno que no se está haciendo, sino también para ayudar a ser más eficiente y más productiva la organización porque si no, no tiene sentido todo trabajo de auditoría tiene que tener esa orientación, entonces los factores externos que pudieran perjudicarte uno trata de no vincularlos y de no tomarlos en cuenta para nada, uno ya sabe cuándo una persona viene con ciertos elementos que creen que van a incidir en el desarrollo pero ya tu sabes por la misma experiencia o por el mismo resultado que ambos teníamos que son personas toxicas que van a tratar de incidir o de influir o de que hagas cosas que no es tan dentro de la ética entonces ya uno sabe por la experiencia uno los evita y no los escucha muchas veces.

P.32-Como hace usted, por ejemplo, si yo como cliente le digo que necesito que audite el área tributaria de mi empresa, pero que no muestre ni comente los errores que yo tengo ¿qué acción tomaría usted en ese momento?

R: Bueno si tú me dices eso yo no te hago el trabajo, lo rechazo terminantemente porque si tú me vas a contratar para un trabajo fiscal como estamos hablando tributario, es para determinar dónde están tus debilidades o donde están tus fortalezas pero principalmente donde están tus debilidades porque prácticamente las debilidades son las que te van a condenar a sanciones, a multas, a tener situaciones gravosas que no están contempladas en el presupuesto y en el desarrollo de tu actividad económica pero que te pueden trastornar en el

desarrollo de tu actividad mercantil porque al ser objeto de sanciones o de multas puedes tener cualquier otra sanción más gravosa desde el punto de vista pecuniario, sino también penal que pudieran perjudicarte a ti o al grupo de acciones que tu estas asociado en una organización.

P.33-Y si le digo, por ejemplo, yo necesito que usted me dictamine los estados financieros por qué voy a solicitar un crédito, pero que diga que está exento de errores significativos para que el banco me dé el crédito, ¿cómo hace usted para que su juicio no se vea afectado en ese momento?

R: Ahí el contador tiene que tener el suficiente conocimiento de las normas, las normas internacionales de auditoría te dan una cantidad de informes de referencias de como tú debes emitir una opinión, si tú vas a emitir una opinión de auditoría independiente de que está exenta de errores, porque ya tú conoces la organización, la has auditado de alguna forma o participas en el desarrollo de la actividad económica de esa empresa quizás no tan directo, ni tan de día a día, pero estas vinculado a ella entonces ahí pudieras determinar un informe exento de errores, pero si a ti alguien te dice “mira yo necesito” no, yo no puedo emitir una opinión de auditoría independiente porque yo no te auditado la empresa, te puedo ayudar con un informe de preparación en donde yo te manifieste en un párrafo que yo no he auditado la empresa por lo tanto no puedo emitir una opinión sobre la situación económica financiera que tú me facilitaste, como dicen los párrafos que tienen en el contenido del informe de preparación, dicen que es responsabilidad de la empresa, de la administración y ellos son los que te están facilitando para emitir el informe de preparación, no puedes emitir una opinión independiente como está establecido en el informe nuestro de auditoría independiente sin haber hecho una auditoría o sin haber conocido la empresa porque es un riesgo que tu estas tomando, de una manera no quiero decir irresponsable si no muy riesgosa que puede perjudicarte entonces no se pueden emitir opiniones así a la ligera sin conocer la empresa, por muy conocida que sea la persona o el cliente tuyo porque no es eso, a menos que tú seas el contador y tu sepas como es la organización pero emitir un juicio anticipado sin haber hecho una auditoría o una revisión aunque

sea selectiva, no se puede emitir una opinión porque estas faltando a la ética y al profesionalismo.

P.34-Entonces ¿podría decirse que usted se ampara en la normativa para hacer frente a esas situaciones?

R: Si, y también al conocimiento de las empresas, la norma, la seriedad de las empresas de sus dueños, la capacidad de las personas que manejan la parte administrativa, la parte financiera, entonces ya uno se involucra y ya uno sabe cómo emitir una opinión, entonces si alguien me llega aquí “mira necesito que me hagas un informe de auditoría independiente en la empresa” y yo le digo no pero yo no te he hecho una auditoría independiente porque no estoy en capacidad de emitir esa opinión sin haberte hecho una revisión o una auditoría aunque sea selectiva para ver más o menos como están los resultados entonces no puedo emitirlo, hay que conocer la empresa, hay que haberle hecho alguna revisión o alguna investigación para poder saber, poder determinar y emitir ese juicio, uno tiene que en ese sentido plegarse de eso.

P.35-¿Que medios utiliza para tomar esas acciones que le permiten a usted apartarse de la afectación de su juicio?

R: Siempre las normas, siempre las normas y los principios de contabilidad generalmente BA VEN NIIF y las normas digamos legales que todo el aparato legal normativo que existe que está vinculado a la actividad o a la auditoría que estoy realizando, en eso es que me amparo y en eso es que presento mi informe avalado y soportado con lo que está ahí, no emito opiniones que no estén verdaderamente avaladas y soportadas con el instrumento legal que regula o norma materia, y también por supuesto de la experiencia misma que te dice cuando tú no puedes aceptar una cosa como verdadero o como legal, eso es sentido común o la experiencia, la vinculas estrechamente con todo el aparato que regula tu actividad profesional, primero eso, luego cualquier otro indicio que tengas y que el resultado te dé lo vincules con la experiencia y con tu mismo raciocinio para emitir un juicio de opinión, tú tienes que tener un juicio de opinión amparado bajo esas normas

bajo todo ese aparato legal que está vinculado al desarrollo empresarial mayormente.

P.36-¿Qué libertad obtiene usted al implementar esas herramientas, esa normativa cuando usted no afecta su juicio?

R: La libertad al cien por ciento la tengo, hasta ahora la libertad al cien por ciento lo que pasa es que a veces los auditores o contadores no emiten el juicio tal cual como es, con la descripción como es porque dicen “no pero vamos a complacer al cliente, nos debemos al cliente” pero no es así, porque qué pasa, me pongo en esto una empresa que está siendo manejada de una manera muy caprichosa, se están evadiendo algunos controles fiscales o algunas disposiciones, porque el cliente es calidad o paga bien vamos a omitirlo no, no puedes omitirlo porque entonces caes en la omisión y acuérdate que nadie está exento de culpa aun por desconocimiento de la ley o de la norma, entonces hay que hacérselo saber desde el principio hay que hacérselo saber y decirle “mira esto esta así, si tú lo vas hacer lo haces a tu propio riesgo y a tu propia voluntad pero la normativa es esta y esto es lo que debe hacerse” entonces te dicen “ no vale ponme esto, ponme a ganar , ponme a declarar, pónmelo que dé” y yo sí pero el problema es que si yo hago las cosas como no están establecidas vas a quedar con una debilidad, con un riesgo que vas a tener entonces tú tienes que estar en consciente de esto y por supuesto quiero que sepas que yo no estoy cerrado a no hacerte el trabajo pero tengo que advertirte de todos los riesgos o toda las consecuencias que eso pueda generar porque de hecho yo para avalar algo de esto en principio no lo voy hacer prefiero hacerte el trabajo hasta cierto punto y te digo todas las cosas; las ventajas, las desventajas y tu tomas la decisión y buscas a otro que lo haga, si te apegas la norma yo te finiquito el trabajo pero si no te apegas que lo haga otro.

P.37-Indudablemente entonces existen factores externos que ejercen influencia sobre la formación de su juicio, ¿de qué modo los factores externos han ejercido influencia sobre su juicio profesional?

R: Lo que hago es que los factores externos los analizo y los vinculo o trato de que no tengan incidencia en el trabajo que estoy haciendo y al emitir mi opinión, pues

porque esos factores externos que están incidiendo en el desarrollo del trabajo pudiera hacer desde el punto de vista legal o normativo que si van a incidir en tu opinión o en tu juicio, pero si son factores externos como hablamos hace rato, que son opiniones adversas que son opiniones que vayan a ser toxicas pues prácticamente se desechan o no se toman en cuenta, las presiones que puedan haber producto del desarrollo de una auditoría siempre las pueden haber dependiendo de la auditoría que tu vayas hacer.

P.38- Pero hay otros factores externos, por ejemplo; la cultura que nosotros tengamos la formación religiosa, la ideología política, todos esos son factores externos que tal vez influyen.

R: Cuando se extienden los factores externos hacia estos otros factores digamos como lo mencionas de política, religiosos, de cultura, trato de no sentirme afectado ni tomarlos en cuenta, porque prácticamente hasta ahora no he tenido la oportunidad ni me he conseguido con que en un determinado momento me hayan incidido o influido en que me digan “que haga las cosas así para que se dé, para que lo aprueben o para que salga bien” no, he tratado en algunos casos que hago el trabajo y determino primero lo que voy a investigar, lo que voy a revisar y la opinión que voy a tener, y los factores externos que pueden estar implícitos quizás los analizo y pienso bueno si los beneficios o consecuencias pudieran ser estas o aquellas, que ventajas y que desventajas pero si las consecuencias son que se van a convertir en una ventaja para el ente o para el desarrollo de algo sobre todo para el ente, pues uno si los analiza muchas veces para poder digamos llevar a cabo a buen término a una auditoría, pero si me paso en una oportunidad recordando años atrás, estaba en los inicios, me paso con una institución que todavía no había empezado o no había arrancado sus años de estudio o de preparación del alumnado de la carrera de técnico superior, me buscaron para hacer una revisión de una auditoría que el ente regulatorio que era el ministerio de educación superior en aquel momento había determinado una serie de fallas o irregularidades entre comillas en la administración de los fondos presupuestarios que les habían asignado, y precisamente lo que ellos habían determinado iba a ser fatal para la continuidad o no, del proyecto de esa institución, y a la empresa a la

que yo le prestaba servicio en ese momento conversaron con algunas afinidades de relaciones económicas, alguien asumo el nombre mío y me llamaron fueron a mi casa, el director de esa época y los directores de administración y eso venían hablar conmigo para ver si yo estaba en capacidad o en la disposición, que lo único que era un ente público, y yo les dije bueno si la empresa me sede o me da el tiempo que necesito con mucho gusto y ustedes me facilitan un equipo de trabajo bien competitivo y yo les hago el trabajo, y así determinamos verdaderamente cual es la situación verdadera en el manejo de esos fondos, y en efecto la empresa a que les prestaba servicio me cedió y yo con mucho gusto lo hice porque en ese momento se trataba del destino de una institución muy importante para el estado, yo estaba muy joven y les hice el trabajo, recuerdo que trabajamos como quince días, en ese entonces nos agarró semana santa de esa época y nosotros pasamos semana santa trabajando día y noche amanecíamos revisando la ejecución presupuestaria de dos o tres años creo que era con todo el equipo y echar mano a secretarias, asistente, administradores todo, armando aquello y el auditor de esa institución estaba en Caracas con nosotros ahí porque él quería dar la oportunidad porque tenía que llevar el informe a Caracas del resultado de lo que él hizo no el mío, lo que él hizo, porque lo que hizo era lo que iba a llevar e iba a ser nefasto, gracias Dios hicimos un trabajo donde recopilamos toda la ejecución presupuestaria y se determinó que lo que había era un desorden administrativo y un mal manejo de los archivos, de los soportes y de los registros, reconstruimos todo eso en quince días y salió a flote todo con soportes, con facturas, con recibos, con nomina, con pagos, con conciliaciones bancarias que no había ningún desvío ni apropiaciones indebidas ni malos pagos, ni mala praxis ni nada, lo que había era un desorden administrativo en el manejo de la información y en los registros de la información presupuestaria, lo determinamos e hice mi informe de rigor, fue uno de mis primeros grandes informes de auditor externo pero tuve que avalar todo eso para el ministerio de educación lo hice y lo firme, y el licenciado llegó un señor mucho mayor que yo, con mucha experiencia, me felicitó y me dijo usted colega acaba de salvarle el destino a esta institución, para mí fue una cosa de mucho orgullo de mucha satisfacción y en efecto después de todo el aparato directivo me felicito y me dieron las gracias y estuve muy satisfecho, no recibí ni medio no lo

hice con ese interés porque uno prácticamente se debe también a las instituciones a la sociedad y a ese entorno, eso para mí fue un reto muy importante como profesional y como persona, gracias a ese trabajo y ese estudio que se hizo la institución quedo bien y cuando el señor se fue a Caracas llevo todas las cajas y todo, bueno el examen por Caracas fue aprobado, la investigación y el trabajo que se hizo fue aprobado y continuaron, hoy en día es una institución en todo el estado, ese instituto de educación superior y gracias a Dios también que yo puse mi granito de arena con el equipo.

P.39-Usted menciona algo muy curioso que nosotros como profesionales nos debemos a las instituciones y a la sociedad, es muy cierto eso, pero ¿de qué manera piensa usted que esas estructuras sociales han ejercido influencia sobre su juicio profesional?

R: Influyen en el sentido de que tienes que ser lo más profesional o más imparcial, y lo más acertado en cuanto al trabajo que desarrollas porque para nadie es un secreto que cuando uno hace las cosas bien a uno le queda la satisfacción cumple con el objetivo, cumple con la organización y cumple con todo el talento humano o la fuerza de trabajo que tiene esa institución porque les das soporte, le da vida y los ayudas a salir adelante a tener un mejor desempeño económico y a seguir desarrollando su actividad empresarial en los entornos bien sea como fortaleciendo su emprendimiento, creciendo, desarrollando nuevas cosas y uno está ahí tratando de que precisamente también esas empresas en esa área vayan fortaleciéndose porque el fin de una empresa no es solo en lo económico sino también el bienestar y llevar fuentes de empleo al entorno o al sitio donde está ejecutando su labor empresarial, entonces uno se siente también con esa motivación de que estas colaborando para eso, para que el ente empresarial salga fortalecido en el desarrollo de su labor y por supuesto eso te da a ti una satisfacción muy grande porque a pesar de que hay esa influencia de ese entorno o de esa institución o de esa sociedad civil vamos a decirlo así pues uno también colabora con el desarrollo personal de todo el equipo de trabajo que laboran y prestan servicio en una empresa, eso sí influye desde ese punto de vista porque las empresas pues es un ente que produce mucho bienestar mucho beneficio y hay que trabajar con ellas y

ellas también saber que están trabajando con personas con entes que tienen necesidades que tienen debilidades, que tienen cosas y requieren también reconocimientos y oportunidades, y de una buena relación obrero patronal para que cada ente empresarial cumpla con su meta y con su objetivo y contribuyen con el desarrollo de la sociedad entre el desarrollo empresarial tiene que ser patrono y obrero, empresarios accionistas y el emprendimiento que tiene que ser con la mayor potencia posible para que ellos también puedan en algún momento independizarse ser emprendedores ser empresario y ser también entes corporativos que también van a multiplicar el esfuerzo que se hace en una sociedad un país, esos son efectos multiplicadores que tenemos que lograr o reincorporar otra vez cuando esto se calme, cuando esto se solucione o se le vea una salida que tiene que ser democrática, pacífica como dice uno y constitucional, entonces eso va a ser necesario lo tengamos en cuenta siempre y que tenemos que aplicarlo y abrir ese compas, sabemos que los empresarios hoy en día están haciendo un gran esfuerzo de sobrevivir de mantenerse de estar atentos pero que también tienen que saber que su fuerza de trabajo también tiene sus necesidades y también necesita de esa comprensión, de ayuda y de ese soporte precisamente para tenerlos porque cuánto cuesta entrenar una persona hoy en día, desarrollarla, formarla, que sea una persona íntegra, dedicada a su trabajo que conozca la labor que hace que cada día sea más eficiente, más efectivo y de repente pues tu dejas de darle apoyo, no de regalarle las cosas si no que se las ganen pero darle la oportunidad a conciencia de su buen nivel de ingresos y su buen nivel de estatus para que este ahí siempre contigo porque cuando hay esas rotaciones grandes no es bueno ni es aconsejable porque esas rotaciones primero te van a costar mucho dinero porque te va formar una persona y luego la dejas ir o se te va, y segundo porque siempre hay un dicho de lo que está desempleado hay que formarlo hay que gastar en él, hay que invertir, volver a reiniciar otra vez eso tiene costos y tiene que ver a veces con asuntos de personal, con asuntos del entorno donde esa persona vive, donde trabaja, que experiencia tiene o experiencia de vida muchas veces, entonces es mejor lo que uno guía que ya lo ha formado ya lo tiene y debe darle ese apoyo pues para que su labor en el trabajo y en las empresas hoy en día vaya cónsono con el manejo de la crisis, porque la crisis la vivimos todos tanto el

empresario como el trabajador, entonces vamos a compartir vamos hacer eso pero con productividad con responsabilidad porque tenemos que tener en cuenta eso, hay que formar, hay que entrenar, hay que enseñar, y que el ente que es la empresa se convierta en ese impulsor que el país va requerir y que está requiriendo enormemente entonces hay que trabajar en conjunto empresarios, accionistas, emprendedores y trabajadores.

P.40-Para finalizar, ¿cómo comenzó usted a creer en ese desarrollo social? Porque Todo su discurso aun cuando está enmarcado dentro del profesionalismo ha estado muy arraigado en el desarrollo social, en que las empresas cumplan para lograr un desarrollo social, en que yo como profesional debo cumplir para lograr un desarrollo social, en que tengo que tratar de formar para lograr un desarrollo social. ¿Cómo usted comenzó a creer en ese desarrollo social?

R: Muy interesante la pregunta, hay un dicho que la propia experiencia y la propia vivencia es el mejor ejemplo porque si no se ha desarrollado, no solamente uno, sino la familia, los hijos, los hermanos, todos nos hemos desarrollado bajo esa creencia y bajo esa vivencia en esa escala de valores en donde tú vas ascendiendo en donde vas aprendiendo te vas formando como persona como profesional y vas viendo que vale la pena el esfuerzo, que vale la pena la influencia, porque al final tú también vas dando a los demás, lo referente que tú has sido, que puedas ser para los demás y todo eso ha traído muchos beneficios más que te detractores, porque no todo es bueno vamos decirlo así, pero son muchas las referencias buenas y eso genera un efecto multiplicador porque uno convierte ese desarrollo social, trata de llevarlo de tal manera de que sirva de ejemplo y de guía en el desarrollo profesional de las personas y esa persona que va bien y se ha guiado bajo ese positivismo también lo va a ser y lo va a ser en su entorno con su familia con sus hijos con sus amistades y todo lo demás, ellos han prendido de ti y han visto que tú eres un regente que vale la pena seguir y lo han hecho y pues gracias a Dios los ejemplos que yo tengo son muchos muy positivos y muy buenos, más buenos que negativos porque tampoco es que todo es bueno, tampoco hay que ser tan engreído en eso pero el referente en ese sentido ha sido muy positivo y he creído porque las satisfacciones han sido muy buenas sobretodo en mi área en el

desarrollo profesional la referencia ha sido muy buena y sé que los muchachos que han aprendido conmigo, los colegas, los jóvenes, que no son tan jóvenes les ha ido muy bien , son muy buenos profesionales, son buenos padres de familia y son referentes también de la materia y no solamente aquí sino en toda Venezuela porque yo trabajo en empresas que están fuera del estado Trujillo, conozco gente de otras zonas distintas a la andina pero que uno como referente y como buen profesional tratan de desarrollar un buen trabajo, se empapan, se actualizan, ven que es productivo aprender y tratan siempre de seguir esos pasos y uno los ve y lo siente porque uno les hace seguimiento a todo eso, todo eso está vinculado, en estos cursos anuales que dicto a algunas empresas me dicen licenciado no se olvide siempre de darnos sus palabras, de darnos su guía y yo se las voy actualizando dada la situación que vayamos viviendo en ese momento entonces todo se lo vinculo, y en esa parte uno tiene que ir también como profesional sea de la contaduría, sea del derecho, sea de la ingeniería, sea de la educación, sea empresario tiene que conocer algo de eso, tiene que empaparse de eso para poder enriquecerse y manejar mejor su empresa y su entorno laboral indudablemente eso es muy bueno para el camino del éxito.

P.41-Muchas gracias licenciado, ha sido un verdadero orgullo y una experiencia inolvidable escuchar su relato de vida, espero más adelante poder de una manera u otra compartir nuevamente con usted esa experiencia profesional y vivencial que tiene.

R: Para servirle, estamos por acá siempre a la orden.

Identificación del Auditor 5. Hombre de 60 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Oriente), Actualmente cursando la Especialidad en Auditoría (Universidad del Zulia), Asesor Tributario y Auditor desde 1991.

P.1- Buen día licenciado, gracias por su atención.

R: Buen día, no se preocupe, a la orden.

P.2- A continuación le formularé una serie de interrogantes de la cuales espero obtener un relato sobre su historia de vida.

R: Bien comencemos.

P.3-¿Qué aspectos lo motivaron formarse en el estudio de las Ciencias Contables?

R: Las ganas de estudiar, porque yo no pensaba estudiar contaduría.

P.4-¿Y que lo motivo a estudiar Contaduría y no otra carrera?

R: La disposición para trabajar y para poder estudiar, las únicas carreras que se veían nocturna era Administración y Contaduría Pública y yo preferí contaduría antes que administración, más campo podía ejercer las dos funciones, como Administrador y como Contador Público, pero en cambio como administrador uno se limita.

P.5-¿O sea que ya tenía un cierto contacto con la profesión para poder tomar la decisión?

R: Si, en el sentido de que ya había averiguado cual me convendría o no en el momento de estudiar, que no era lo que iba a estudiar.

P.6-¿Y a qué edad tomó la decisión de estudiar contaduría?

R: En 1979 a los 21 años.

P.7-¿Ya era una persona madura a esa edad verdad?

R: Si, si se quiere sí... yo venía de egresar de una escuela agropecuaria, yo hice aparte del bachillerato hice la especialización que le llaman porque eso era lo que llamaban antes las escuelas técnicas, y yo estudié en una Escuela Técnica Agropecuaria en Barcelona localizada en el estado Anzoátegui también, como técnico agrícola mención fitotecnia, egresado mejor mención, mejor estudiante, mejor pasante, mejor todo.

P.8-O sea que fue un salto de la agropecuaria a la contabilidad, ¿hubo allí una brecha no?

R: Si, porque que pasaba que cuando iba a buscar trabajo y metías síntesis curricular en el IAN "Instituto Agrario Nacional" o en el MAC "Ministerio de Agricultura y Cría" como lo llamaban antes, en todas estas instituciones y decían si bueno vamos a esperar que les llegue el nombramiento pero hasta allí y venga dentro de un mes, venga dentro de una semana, y si eso lo estamos esperando nada más y el nombramiento nunca llegaba y nunca llego, y eso era manejado muy políticamente porque eran cargos institucionales de empresas del estado, ese fue el salto eso contribuyo a esa otra parte porque mi intención era estudiar botánica manteniendo la parte, no me atraía en si la agronomía como tal yo decía hay muchos ingenieros agrónomos, y escuchaba ingeniero agrónomo por todos lados y yo venía de una escuela agropecuaria donde yo vi anatomía y fisiología vegetal y cuando íbamos hacer pruebas y experimentos de estos yo era atraído por esa parte entonces yo solicite pensum de estudio de la Universidad Autónoma de México y pensé irme a estudiar hasta allá claro con el apoyo de la familia y la familia en ese momento estaba manteniendo a un tío mío y la esposa más una hija que tenía, y por ellos fue que hice el contacto y me hicieron casi que todos los tramites a raíz de mi graduación yo tuve las mejores notas fui mejor tesista aprobé con 20 puntos y todo esto mis estudio fueron tres años de experiencia allí de mucha aplicación y entonces como estaba atraído por esta parte de la anatomía y fisiología vegetal hice contacto con mi tío y me busco el pensum de estudio y yo pensaba irme, cuando hay la promoción yo soy galardonado con la planilla beca gran mariscal de Ayacucho y planilla beca del ministerio de educación para acá para Venezuela, la planilla de beca de gran mariscal de Ayacucho me la podían otorgar incluso para el

extranjero pero cuando hice todos los tramites, me dijeron que estaban en campaña que bueno estaban en proceso de campaña y tenía que hacer campaña por el candidato y yo les dije “mire yo me queme mis pestañas mucho, yo me acostaba a las dos y tres de la mañana para pararme a las cinco de la mañana a estudiar nuevamente por que a las seis ya tenía que estar desayunando, y a las siete ya tenía que estar casi que entrando al salón”, entonces yo estuve un año así y yo no podía pues estar pendiente de campaña y yo les dije “¿ahora ustedes me viene a decir que venga para campaña? Mire mis conocimientos los adquirí con esfuerzo y sacrificio y eso no tiene condición más bien yo soy el que debería poner las condiciones, si usted me dice ahora que la planilla beca me la van a otorgar y que recuerde que tengo que venir a servir al país esa es otra voz, ¿pero venir hacerle campaña a alguien y si mañana no queda? Igualito”, entonces quedo yo por fuera y el otro me dice que “tu no me hiciste campaña a mi” y yo les dije “muchas gracias, disfrute su planilla vea a ver a quien le puede otorgar esa beca ojalá sea alguien necesitado” me salí y más nunca me fui para allá, yo siempre he querido y he pretendido ha sido mi norte ser independiente, en las cosas mientras menos dependiente sea para mi mucho mejor, esa es parte de la narrativa de como hice el salto de botánica a contaduría.

P.9-¿Considera usted que existió algún líder que lo impulsara a estudiar la carrera?

R: No, no tuve ningún líder así, la única que pudiera decirte del liderazgo que tendría o como motivación era más bien llamarse, era mi abuela que siempre me decía “estudie mijo, estudie” pero que alguien me dijera estudie contaduría que eso es una carrera bonita, no, yo siempre he sido de que si no puedo estudiar esto, estudio aquello, si no estudio lo otro pero lo que me he propuesto lo he logrado gracias a dios en el sentido de que estudio pues, yo no iba estudiar tampoco agricultura yo tenía ya hablado y tenía ya para recoger todo lo que era el equipamiento para irme para la escuela de formación de oficiales de aviación militar, yo lo que soñaba era tirarme de un paracaídas y esas cosas, tuve que sacar un tren de aterrizaje me fui por la parte agrícola en la tierra y después me fui por una oficina, cuando estaba para ingresar a la parte de contaduría se formaban en la

universidad lo que llamaban comité pro cupo, porque no tenía cupo asignado tampoco entonces cuando llego allá yo estaba haciendo curso de inglés, de siete libros llegue hasta el quinto libro no pude terminar precisamente por la universidad porque comencé un horario que era desde las cinco de la tarde hasta las diez u once de la noche, entonces abandone el inglés, y cuando me metí en esto del comité pro cupo siempre buscaba que entrara la mayor cantidad de estudiantes a la universidad, y sin ser un gritón o un líder sin estar vociferando nada me pusieron a mí solo que cuando teníamos la reunión en este caso era con el coordinador académico o al decano o lo que fuera, “decían bueno cuantos son ustedes?” decíamos cincuenta y bueno les vamos a dar cupo a los cinco pero vamos hacer las diligencias dentro de diez días y tal, y cuando íbamos para los diez días resulta que se habían ingresado veinte más y cuando llegábamos a la reunión decimos bueno no somos cincuenta ahora somos setenta y así hasta que logramos trescientos y entramos los trescientos en esa parte, así bueno la parte motivacional era mi abuela que siempre me decía que estudiara algo que siempre fuera alguien y mi familia en ese sentido también ha sido de esa onda de hay que estudiar para ser alguien el día de mañana.

P.10-¿Cómo fue el desarrollo de su carrera universitaria y la formación como profesional en la Contaduría Pública?

R: El desarrollo en sí, bueno veía clases en la tarde o en la noche pase un buen tiempo en la universidad no por fallas desde el punto de vista como estudiante si no del punto de vista que compartía el trabajo y a veces entonces se hacía cuesta arriba, en ese entonces tenía un tío que monto una empresa automotriz y después yo me puse a trabajar con él y me enseñó la parte de cómo se lleva un KARDEX, me enseñó a como se hacía una factura, me enseñó a cómo manejar inventario, me enseñó como hacer relación de cuentas por cobrar y así me fue enseñando cosas administrativas y yo fui aprendiendo de esta parte y como siempre yo he tenido la habilidad de la matemática y la parte numérica le fui agarrando más cariño a los números y por allí fui aprovechando más el tiempo, pero no estudie nada más así de que fuera estudiante de un INCES o de un instituto académico donde pudieran dar contabilidad nada de eso, no tenía ese tipo de formación en ese punto de vista,

sin embargo, siempre le fui agarrando mucho cariño a mi profesión y recuerdo cuando empecé la universidad que veía contabilidad básica llego una profesora de nombre Soledad Chávez, entonces dijo “bachiller usted tiene madera para estudiar contaduría porque usted no trabaja con esa área pero se ha ido desarrollando” y después recuerdo una anécdota con un profesor de estadística, que cuando vamos a presentar el tercer examen él decía antes del examen “quiero dar notas” entonces llega y empieza a darnos unas palabras y elogios para los que habían aprobado y tristeza para los que no, pero motivando a que uno continuara que por eso no nos amilanáramos, entonces dice “voy nombrándolos y les hare el comentario a cada uno” cuando llega mi turno yo era como el cuarto o quinto de la lista llega y dice mi nombre, y yo si presente profesor, y me dice “yo lo felicito a él, porque él está aquí, que él a lo mejor no debería estar” y yo ¿por qué? Y me dice “hiciste todo sacaste diez de diez” porque allá la nota era de diez máximo y me dice “pasaste eximido diez de diez” y me dice “bueno vea su nota tiene uno en el primero, tiene uno en el segundo” yo lo que hice fue esconder mi cara y me dice ¿qué siente? Y yo le digo “siento que tengo que sacar la materia, como sea yo se la tengo que aprobar yo no sé cómo, pero como sea yo se la apruebo” y me dice “por esa razón yo lo estoy felicitando porque él está aquí, y él debe saber que tiene esa nota” y yo bueno no me creía esa nota yo creía que podía tener un tres, cuatro o cinco como mínimo pero que tuviera uno no, eso no lo creo yo, entonces fui a reparación y en eso me dice ¿cómo estás? Y yo “bueno mínimo le voy a sacar siete” y el ¿seguro? Bueno usted dijo que eran dos ejercicios uno en base a siete y uno en base a tres y yo sí, yo le voy a trabajar en base al siete, si me da tiempo le saco el diez si no me da tiempo le saco el siete... el examen comenzó a las dos y treinta de la tarde y yo termine a las seis, cuatro horas en examen, cuando le entregue me dice ¿cómo saliste? Y yo pues bien me dice “tienes siete por el pecho” y yo ¿seguro? Escríbalo póngale la nota ahí de una vez, y el bueno... A todas estas me fui del salón fui al cafetín y eso y cuando voy por el estacionamiento, cuando voy a cruzar viene un compañero y me dice “espérame” y me dice pasaste y yo ¿pase? Y me dice “si el profesor acaba de dar tu nota sacaste siete” y yo ¿si, no lo diría jugando? Y él no si el té estuvo revisando y dijo “señores aquí hay un siete él me dijo que lo iba sacar y lo saco

siete puntos tiene", entonces motivo de ese estilo si no me van hacer a mi cubrir mis expectativas mis retos y esas metas que uno se propone dejaría de ser yo.

P.11-¿Dentro de cuales actividades de la Contaduría Pública se ha formado usted?

R: Auditoría, esa es la que más me trae ahí por lógica la auditoría es vista cuando no se le considere así, en las funciones de comisario y la parte ética, esas tres para mí son una maravilla.

P.12-¿En la actualidad que actividades profesionales motivan a su ejercicio como Contador Público?

R: Imagínate estoy como Secretario de Estudios e Investigación aquí en el colegio, como director ejecutivo en el Instituto de Desarrollo Profesional de acá del colegio y soy el director o cabeza de grupo de la sala técnica, el responsable de la sala técnica donde presentan todos los contadores públicos sus actuaciones que vienen a sellar, entonces yo tengo que dedicarme primero a la revisión de estas actuaciones es decir que cumpla con gran parte y de mayor forma de todos los elementos técnicos, para poder brindar una asesoría a todos aquellos Contadores Públicos o aquellos que tengan esa deficiencia por decirlo de esa manera en cuanto a la elaboración de sus informes, o no tengan conocimiento de cómo elaborar algún informe o a realizar algún tipo de trabajo entonces siempre me van a encontrar ahí donde me viste sentado ahí siempre estoy presto para dar la orientación y asesoría necesaria, vía teléfono a veces quieren que les dé una magistral por teléfono de lo que uno da a veces aquí de clases de comisario en medio día como mínimo las hago yo, como ciertos elementos básicos entonces la gente quiere que se las dé en cinco minutos una clase de todo un día o ahí por la ventanita.

P.13-¿Cómo los aspectos profesionales, personales o de otro tipo han provocado en usted la inclinación hacia esas actividades profesionales que actualmente realiza? ¿Considera que ha tenido unas cualidades específicas que le han motivado a esas actividades?

R: Muchas, porque soy si se quiere metódico, si se quiere en el sentido de tipo pesquisa me gusta mucho la revisión, me gusta mucho indagar, me gusta mucho profundizar en un tema, cuando te digo esto date cuenta que con el trabajo de grado que estoy haciendo para culminar la especialidad ya se presentaron los tres primeros capítulos, ya está pre aprobado, mi trabajo de grado se llama “funciones del comisario mercantil basado en la aplicación de las normas internacionales de auditoría, normas interprofesionales para el ejercicio de la profesión de comisario y los principios éticos” entonces me siento identificado en esa área, me siento identificado sobre todo con la parte de la ética, ahí es donde uno tiene que ser responsable con el cliente, donde tiene que ser asesor, tiene que ser orientador en esa parte siempre tiene que uno mantener un criterio personal, a veces llegan y dicen no lo hagas así hágalo de otra forma pero en mi caso me tienen que decir porque no es que hágalo así sin una razón, no, a mí me tienen que decir por qué tengo que hacerlo así y si me convencen lo hago.

P.14-¿Cómo describe usted el proceso de auditoría siendo la principal función en la que siente inclinación?

R: El proceso de auditoría es extenso, el proceso de auditoría requiere eso que uno este con una mente muy abierta, requiere que sea de responsabilidad, lleno de todo ese criterio y principios de objetividad, de responsabilidad de poder guardar el secreto profesional, de poder consultar o asesorar para mí eso es elemental por lógica eso conlleva a que uno tiene que planificar sus actividades, conlleva que para poder emitir un juicio sobre algo tiene que tener las pruebas, ahora que te digo eso de pruebas, yo cuando trabajaba en Café Venezuela como auditor aproveche en el trabajo hice una labor muy importante y de hecho a la máxima instancia de la Contraloría General de la Republica llegue a presentar modelos de informes que tenía elaborados y me dijeron estas palabras en la Contraloría General de la Republica “licenciado, con esto que usted tiene aquí tiene los mejores hallazgos que usted pudo haber demostrado” y lo bonito de esto es que lo está demostrado concatenadamente tiene pruebas de todo ello con copias que tengo allá y están los comprobantes en la administración, entonces la parte metodológica como hacerle seguimiento a un trabajo yo creo que es la esencia de la auditoría

porque si usted tiene la metodología y usted hace la parte del seguimiento a todo usted va a lograr muchas cosas.

P.14-Usted me habla de la responsabilidad me habla mucho de la objetividad, ¿cómo describe entonces usted los fundamentos sobre los cuales sustentan su trabajo como auditor?

R: Es que todos esos son los principios que uno tiene cumplir, ese es la mejor descripción del fundamento hacer las cosas basado en los principios porque la auditoría es eso, en los principios éticos todo está basado en los principios éticos, usted tiene que ser objetivo y tiene que demostrarlo, usted tiene que ser responsable tiene que demostrarlo, no nada más aparentarlo y no serlo.

P.15-El desarrollo de la auditoría que usted ha practicado, ¿cómo lo describiría?

R: Bueno en ese entonces lo que yo practique fue una auditoría interna, la auditoría interna en el caso del sector público lo que busca es hacer la evaluación posterior por que anteriormente se hacía con antelación, es decir usted iba hacer una evaluación administrativa antes de que todo ocurriera ese era el control perceptivo, entonces a usted le daban por ejemplo una orden de pago o un cheque ya elaborado usted tenía que verificar que todo esto cumpliera con los procedimientos previos, es decir que se usaran los canales regulares, se hizo la solicitud del presupuesto, se hizo la requisición o se elaboró la orden de compra, fue autorizado por cada departamento involucrado por ejemplo, si era el caso de compras, si era el caso de presupuesto si era el caso de administración tesorería y autorizado por la máxima autoridad de la institución que en este caso era el presidente, en este caso el perceptivo se daba si en el momento antes o previo de hacer el pago o la erogación de cualquier convencimiento de pago con otra institución pero esto cambio y paso a ser control posterior, entonces después que hacían los pagos, era que se hacia el control entonces allí había que hacer el seguimiento desde el punto de vista que había lograr evitar que quien estaba en administración, que quien estuviera en contabilidad, quien estuviera en compras y el mismo presidente o presupuesto de la institución o sea los departamentos había que lograr que ellos minimizar la parte de los errores, es decir todo tenía que coincidir todo tenía que

estar hecho en la formula buena, por ejemplo te puedo decir un caso que se presentó; se hizo un pago con fecha por decirte 20 de julio, pero la orden de compra se elaboró el 1 de agosto, después que se había hecho el pago, y el presidente lo firmo así, o sea que ni siquiera hicieron las correcciones respectivas, primero tenía que haber hecho todos los requerimientos de solicitud del presupuesto, aparte el presupuesto llego en las fechas intermedias, entonces primero llego la factura antes que el presupuesto, salió primero el pago antes que la orden de compra y el presidente firmó todo bien, o sea eso es la parte que había que lograr minimizar ese tipo de deficiencias o debilidades que presenta sobre todo la administración pública, no digo la administración pública como tal yo digo como nosotros los humanos como tales porque somos nosotros los que hacemos las cosas mal.

P.16-Una de las bases fundamentales para realizar una auditoría es el ejercicio pleno y responsable del juicio profesional, ¿de qué manera forma su juicio profesional aplicado en la auditoría?

R: El juicio profesional viene apegado con todo esto que te he venido nombrando, principios éticos para empezar, la misma formación profesional si a ti te enseñan las cosas bien tú no puedes pretender hacerlas mal, si tu propósito es que las cosas marchen entonces tú tienes que demostrar que las cosas deben marchar, primero haciéndolo bien, segundo creando los correctivos, aplicando las medidas, dando las asesorías o las orientaciones necesarias para que los que estén en tu entorno puedan hacer las cosas bien, a veces salen del entorno, pero entonces tienes que reflejarte, es decir, dar tu reflejo en ese entorno y fuera del entorno de que usted hace las cosas bien y así es como tienen que hacerse, las cosas tienen un cómo y un porqué, y al cómo está definido de por sí, de cómo hay que hacer las cosas

P.17-Me fundamenta mucho el juicio profesional en principios éticos, en formación, en responsabilidad, en un criterio personal, todo eso implica un conocimiento, ¿cómo describe la dinámica del conocimiento aplicado en el juicio profesional en la auditoría?

R: Se puede describir basado en destrezas, habilidad, actitudes, aptitudes las dos, claro porque usted tiene que estar presto tiene que estar atento, tiene que cumplir un rol de liderazgo, tiene que ser creativo, no crear por crear, tiene que ser creativo desde el punto de vista de que las cosas que vaya a crear las tiene que hacer por el deber ser, no por hacerlas eso es lo que conlleva la parte es tener la actitud siempre presente y dispuesto para todo lo que pudiera enfrentarse.

P.18-Usted me dice que su trabajo de investigación lo está haciendo en función del marco normativo de la auditoría, las normas interprofesionales para el ejercicio de la profesión de comisario y los principios éticos, ¿qué consideraciones pudiera aportar sobre la normativa profesional aplicable en la auditoría?

R: Nosotros ya tenemos a nivel internacional, tenemos todas las normas pueden hacer muchas otras, todas las que puedan hacer ya que esta es una profesión muy cambiante, ¿pudiera decirte que si quien hablaba antes de criptomonedas? Pero ya me están diciendo que ahorita ya el estado venezolano viene y va hacer que los trabajadores de la administración pública cumplan sus pagos y adquisición de bienes o lo que sea en base a la criptomonedas, eso todavía va llevar más tiempo, pero esa misma evolución de la profesión hace que uno esté pendiente, entonces nunca se van a quedar atrás ni van a quedar estancadas, en nuestro caso por ejemplo Normas Internacionales de Auditoría cada una de las normas nos habla de algo, es decir, la oferta del servicio, que si la carta de representación, que si la carta de responsabilidad todo lo que tú tienes que lograr previo al cliente, para tu poder tener un cliente tú tienes que tener una conversación, tú tienes que hacer una oferta de servicio, como yo lo estoy enlazando desde el punto de vista de la función de comisario, yo digo que el comisario tiene también que hacer esto, entonces porque si nosotros los Contadores Públicos que fuimos formados somos como auditores, no como tenedores de libros, ni tributaritas, si no básica y esencialmente como auditores, entonces porque nosotros no podemos cumplir precisión estos roles, aquí se acepta el ejercicio de la función del comisario con una carta y listo y después se olvida la gente del ejercicio de la función del comisario, entonces nada más cuando de la empresa o si caso nos recordamos “mira que te tengo que

elaborar el informe y te elaboro el informe en una hojita y listo” pero ¿realmente hiciste el trabajo de comisario? ¿Realmente fuiste a la empresa? ¿Investigaste? ¿Hiciste el trabajo de revisión de la documentación? ¿O te quedaste en el aparato? Nada esperar que otro llevara la contabilidad y te dijera aquí esta esto está bien, ¿o sea por donde te guiaste? ¿Utilizaste tu criterio? ¿Utilizaste tus principios?, ¿fuiste objetivo? O te basaste en lo que otro hizo y que tampoco lo revisaste de paso, entonces en la auditoría si están fijados todos estos elementos porque nosotros no los cumplimos que esa es la parte y el dolor de cabeza de todos los días yo que estoy allí en esa parte tratando de hacer ver y destacar la importancia de nosotros como profesionales y como auditores esencialmente, tú en tu conocimiento tú debes tener presente que cuando se hablaba de una auditoría se hablaba en términos monetarios también de algo elevado y ahorita parece que es al contrario, es decir, ahorita no sé si es por formación o porque, pero los nuevos profesionales creo que están saliendo con esa deficiencia que no les están haciéndoles ver la importancia de la auditoría dentro de su rol profesional y no les están diciendo que esto es lo que le pueden dar bien los mejores frutos o el mejor allegado del señor Villegas, para mí el señor Villegas siempre lo digo con esa expresión cuando doy el curso de inducción a los nuevos agremiados les digo para que conozcan bien al señor Villegas, y se quedan todos mirándome preguntándose ¿quién es el señor Villegas? Y el señor Villegas es el señor billete, para que llegue en abundancia y en cantidad entonces la auditoría siempre ha sido lo mejor pagado, pero ahorita los muchachos tienen miedo de hacer una auditoría entonces están haciendo informe de auditoría copia, corte y pegue, y no revisan siquiera, y eso es dos minutos, porque yo les envié los formatos, modelos y toda la parte técnica se va mantener lo único que van a quitar el nombre de la empresa, el periodo que está presentándose la auditoría, va quitar es la parte de estados financieros que se están haciendo que este refiriendo en la auditoría, si cumple o no con principios y la parte ética, la parte de la opinión y todo viene con algo espectacular razonablemente presentable y pregunto ¿realmente se hizo el trabajo de auditoría? Y como lo he detectado precisamente por estar en esa sala técnica, ¿y cómo sé que cobran menos? Por qué me preguntan “licenciado cuanto puedo cobrar por esto” entonces si me preguntan eso, usted no hizo el cumplimiento de una oferta de servicio, usted no hizo una

planeación de una auditoría, usted no dijo yo voy hacer mi auditoría y mi auditoría tiene un costo en base a este tiempo en base a horas y tal.

P.19-De acuerdo a sus afirmaciones existen profesionales que no están cumpliendo con la normativa, quiere decir que usted es creador de una serie de principios establecidos de una normativa, que esa normativa debe ser cumplida, que como Contador Público es creyente de ese conjunto de fundamentos establecidos en una normativa profesional.

R: Claro, así es porque si todo está establecido y no es porque este establecido así nada más si no que ya te rige el cumplimiento de ciertos aspectos entonces ¿cómo los evade? Y me voy para continuar con la parte que estaba diciendo; en un banco le solicitan a un cliente que les traigan los estados financieros y auditados, este cliente tiene su empresa entonces tiene su Contador Público, y el Contador Público hace los estados financieros y el mismo se hace la auditoría, ¿cumple con principios? ¡No cumple! Porque es decir que usted se paga y se da el vuelto, ¿usted se va decir que el trabajo que usted dice está malo? Y a lo mejor esos balances y esos estados financieros están descuadrados totalmente, y eso se vive allí todos los días que llegan y traen el estado de situación financiera y dice flujo de efectivo o equivalente de efectivos y banco “dos millones” y cuando vas al estado de flujo de efectivo dice que hay “cien bolívares” o cuatro millones, entonces no hay coordinación de una cosa con la otra... O te dice que en el estado de resultado hay una utilidad de cien mil y trae una utilidad acumulada del periodo anterior de cincuenta mil y como las utilidades acumuladas de cuatrocientos mil entonces ¿nace, se germina o se reproduce el dinero dentro de esa partida o cómo? esa es la parte de tener la precisión de las formulas pues para eso ya hay una ecuación patrimonial que cumplir, si eso no cuadra... no cuadra, no lo puedes cuadrar a balazos, porque cualquiera que sepa un poquito y si es para el otorgamiento de un crédito, las instituciones financieras lo manejan, ahora porque cumpla este tipo de rol yo acá y trato de hacer que los colegas se apeguen más a la norma y estudien un poquito más de la profesión sobretodo de estos cuadros y descuadros que tienen, es precisamente porque en cualquier momento pueden ser objeto de cualquier tipo de demanda o privado de libertad, puede ocurrir algún tipo de evento no deseado

donde el Contador Público se pueda ver involucrado entonces cuando piden una auditoría y dicen “aja y quien lleva la contabilidad” y dicen “yo mismo” y usted mismo se audito o ¿cómo es esto? Entonces por eso es que te digo que a lo mejor estamos cayendo en el caso o la situación de que lo que era el valor de las auditorías antes para nosotros ahorita es al contrario, yo lo estoy viendo así... en estos días llego una colega e hizo una actuación entonces dice “yo le preparé al cliente y le hice el informe de auditoría” y yo aja y cuanto cobraste por eso y me dice “te vas a reír” y yo pero dígame cuanto cobro y me dice “cinco mil bolívares” y yo ¿qué? ¿Cinco millones? Y ella no cinco bolívares y me saca un billete de cinco mil bolívares y yo está loca, un auditoría, si solamente por preparar el informe usted tiene que cobrar mínimo trescientos mil y pico de bolívares y usted va hacer una auditoría por cinco bolívares ¿cómo es esto? Explíquemelo y me dice “no yo solo le hice el informe” y yo a bueno tu cobraste fue el valor de la hoja, porque ni siquiera para pagar el sellado de la actuación aquí te alcanza porque sellar la actuación quedo en cincuenta cinco mil bolívares, es más ni para comprar una hoja de seguridad porque la hoja cuesta veintiocho mil bolívares, entonces cuando yo doy el curso de inducción o cuando doy funciones del comisario yo les hago ver mucho a los muchachos en paralelo por cierto mañana hay clases; las especialidades de tributo y la especialidad de auditoría, que es un convenio que tenemos con LUZ los sábados como no hay otra actividad tranquilamente damos clases bueno entonces precisamente esto es lo que a ti te va permitiendo descubrir que está pasando en la profesión y como sabrían si el colega se está formando o no, el colega actual prácticamente no le gusta leer y lo que le gusta es puro copiar y pegar porque ni siquiera revisar, hay un colega que estaba en la dirección técnica de nuestra federación de contadores públicos, que elaboro una especie de cuaderno donde simplifica un poco el trabajo con ejemplos y esas cosas, y el bautizo por ejemplo la empresa para no ponerle un nombre específico le puso “La Empresa Ejemplo C,A” y yo empecé a emanar estos modelos para todo el que venía y decía “mira necesito un modelo como este” y yo bueno ten aquí tienes el modelo recuerda que tienes que cambiar el periodo, recuerda que tienes que cambiar esto, pero haga su trabajo primero haga su trabajo y después al final es que usted va hacer su informe, entonces dejaban tal cual escrito La empresa

ejemplo C.A, entonces tú te dabas cuenta que lo que están haciendo es un copie y pegue más nada.

P.20- Frente a todas estas situaciones que establece la norma, comente ¿de qué forma la normativa profesional tiene influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: Tiene influencia positiva para mí, en positivo porque ya me canaliza o por lo menos me dice trata de hacer las cosas con apego a esto y si por lo menos yo trato de hacerlas y veo que está bien, no es que no me pueda desviar yo puedo aplicar ciertos criterios, no quiere decir o la norma no me dice a mi has este patrón o esta es la fórmula como tú vas a revisar, o esta es la fórmula de como tú vas a auditar, la norma no me lo dice, la norma lo que me dice es que es lo que tú debes hacer, si tú vas hacer una auditoría de estados financieros entonces tú tienes que solicitar los cuatro estados financieros que para tu entender de donde se obtuvieron esas cifras tú tienes que tener una serie de notas que te deben haber entregado conjuntamente con esos estados financieros, para que tú puedas analizar, revisar y poder verificar que esas cifras después con el procedimiento de los registros pertinentes de los diferentes documentos se haya hecho tal como debe hacer, porque tú vas a registrar, usted sabe que hay un registro; por una venta, por una compra, por lo que sea si se utilizaron las partidas adecuadas... esa es la norma, porque tu no vas a decir por ejemplo por la venta que tu obtuviste beneficios por los servicios, o fueron servicios o fueron ventas, entonces si fue una compra usted va a decir efectivamente fue una compra de un producto que usted va vender para poder llamarlo compra, forma parte de su inventario para la venta pero si obtuvo una compra pero es de algo, por decir; papelería para la oficina o para el establecimiento son artículos de oficina no son compras entonces usted tiene que empezar a describir y separar ese tipo de cuentas, por eso es que la contabilidad es maestra en eso tiene su perfección, tiene su orientación muy básica y uno lo que tiene que aplicar es ese razonamiento, eso se lo enseñe a un hijo mío cuando comenzó a ver contabilidad estudiando primaria y después en el liceo se la dieron mejor, cuando le dieron eso en el liceo ya el llevaba cierta formación porque ya yo le iba diciendo pero yo le enseñaba en este estilo; analiza desde esta fórmula, si tú

haces una venta tienes varias formas de percibir el producto de la venta, ¿cobraste de una vez? ¿Sí?, ¿qué te dieron? ¿Dinero? ¿O lo cambiaste por otro producto? ¿O te pagaron con un cheque? ¿O te firmaron un giro? Entonces yo le empecé enseñando de una vez definir la operación, si hiciste la operación de venta tú tienes que recibir algo, que fue lo que recibiste.

P.21-¿Describa su experiencia profesional en el trabajo de auditoría?

R: La experiencia ha sido muy bonita, yo digo que sin habérmelo propuesto bueno agarre como se está diciendo ahora la mejor profesión del mundo porque cada día que pasa se nos exige más, y se nos exige desde el punto de vista de la responsabilidad, se nos exige desde el punto de vista de la credibilidades, nos exige desde el punto de vista de la formación, la capacitación, debe ser constante sobre todo esta parte ultima, usted tiene que estar actualizado profesionalmente para poder prestar un servicio cónsono, que si lo suyo es la auditoría bueno usted tiene que manejar las normas de auditoría, que tiene que saber, que tiene que cumplir, que tiene que planificarse, que tiene que estar organizadamente, que tiene que llevar ciertos controles, que para usted lograr el objetivo de presentar un informe de auditoría lo haga en el tiempo que le ofreció al cliente, si puede antes mejor pero por lo menos a más tardar en ese tiempo que le ofreció al cliente, ahora que se presentaron otros tipo de situaciones que lo limitaron a usted a hacer el trabajo ya es otra voz, pero que usted pueda realizar el trabajo con éxito y con puntualidad no debe existir más allá, la formación profesional es la base a juro y porque si, sin eso no va a salir adelante.

P.23-¿De qué manera su experiencia profesional ha tenido influencia sobre su juicio profesional?

R: La experiencia ha sido la diferencia, porque usted puede tener un juicio previo antes de ser profesional pero en la medida que fue adquiriendo la experiencia pudo haberlo ido cambiando, a lo mejor cundo yo comencé no tenía esas facultades, como de repente poder asesorar, poder dar algún tipo de orientación o decir “mire esto es así y así” pero en la medida de que se fue adquiriendo una experiencia, si me he sentido cada día capacitado, y te digo que sí porque he

discutido con personas de mayor jerarquía, tanto en lo que es el conocimiento o lo que es mayor edad, que ya han traicionado que tienen treinta y cuarenta años de ejercicio profesional, yo tengo veintisiete años pero hay personas que tienen treinta y cuarenta y pico de años y con ellas me he tuteado, entonces le dices; esto tiene que ser así y así, esto no puede ser así y dicen si tú tienes razón, cuando tu llegas a demostrarle a alguien que tiene trayectoria profesional y sobre todo alguien que te supera en edad, que te supera en estudio, que te supera en la experiencia práctica y que tú le puedas decir esto no se hace así por esto y por esto, esa persona ya se quita el sombrero delante de ti, entonces la experiencia va haciendo la diferencia en la medida de que usted va trabajando y va grabando va bien, porque a veces hacemos las cosas por hacerlas y yo creo que no es el objetivo de un auditor o de un profesional de Contaduría Pública, no tiene que hacer las cosas por hacerlas, tiene que hacerlas con la misma dedicación, la misma pasión para que pueda conocer al señor Villegas en abundancia.

P.24- Uno de los fundamentos normativos para la realizar una auditoría es la realización de consultas a expertos, ¿explique de qué manera esta técnica de auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Si, las consultas muchas veces cuando se presentan más dudas o cuando hay posibilidades incluso de amenazas a veces no quiere decir que le tengamos que consultar a expertos nada mas de nuestra profesión, es decir, otro Contador Público experto en el área de contabilidad y auditoría no, a veces tenemos que recurrir a otros expertos fuera de nuestra profesión, ejemplo no soy perito tasador ¿Quién hace este tipo de trabajos, quien es la persona idónea? Un profesional de la ingeniería o ingeniero civil si se quiere por ejemplo, entonces usted requiere valorar un bien en este caso un inmueble, un edificio o un terreno ¿a quién va a recurrir? A la experiencia de otra persona de otro experto, de otro profesional entonces muchas veces no nos podemos desligar, a veces yo en mis cursos digo “nosotros no somos abogados, los Contadores Públicos no somos abogados pero yo creo que sabemos más de leyes que los mismos abogados” porque nosotros debemos saber de todas las leyes prácticamente, manejarlas porque cualquier ámbito profesional donde se haga hincapié tenemos que estar presente en

cualquier área de lo que se produzca de lo que se haga institucionalmente en una empresa o en un organismo o en lo que sea, siempre tienen que contar con los servicios de un Contador Público, y el Contador Público por lógica debe saber cómo manejar la contabilidad de esa institución y el auditor también tiene que tener conocimiento, yo digo desde el punto de vista legal a veces sabemos más que los abogados precisamente por esto, también lo coloco como ejemplo en los diplomados de Normas Internacionales de Información Financiera yo doy la materia o la sección propiedad planta y equipo, y les presento una lámina que dice marco legal, y cuando les hago el marco legal les hago referencia toda una serie de leyes, les digo empiénceme hablar ahora ustedes de leyes, yo les nombro por decir doce y les digo nómbreme ustedes algún otra donde nosotros tengamos que ver, entonces me empiezan a nombrar las más tradicionales y yo les pregunto ¿nosotros tenemos que saber de la aeronáutica civil? Y a jugar así entre cejo y porque, yo digo porque que nosotros tenemos que valor en algún momento dado si por ejemplo un bien o un avión sufre un percance ¿Qué paso? O si un avión está sometido a una revisión, ¿si cuando se hace revisión se revaloriza su valor o se recupera el valor del activo esa parte que se había depreciado antes de la revalorización cómo afecta? Entonces yo les digo no saben de aeronáutica civil verdad, pero tenemos que saber y eso ¿quién lo establece? La ley de aeronáutica civil ¿quién lo emana? El INAC “instituto nacional de aeronáutica civil” entonces les pregunto que si alguien trabaja con cemento en una industria de cemento y pregunto qué sucede con ese humo que sale al ambiente, eso será legal estará permitido, será sancionable o no sancionable, como afecta eso a la propiedad, planta y equipo, entonces les pongo que cuando se cambian o recambian piezas que son de importancia significativa para que el bien pueda seguir operando, entonces les digo ¿Quién lo establece? ¿Quién establece que ese humo no salga para afuera? ¿La empresa? ¿El Contador Público? ¿el ingeniero?, el ingeniero se la tiene que ingeniar para que no salga, pero hay una ley de ambiente que nos obliga a nosotros, no a los Contadores Públicos si no a la empresa, pero nosotros debemos conocer para saber cómo plasmarlo dentro de la contabilidad, entonces tenemos que saber de leyes y si mismo de ingeniería, pero tenemos que ir de la mano con este tipo de profesionales

y es donde viene el aspecto de apoyarse en la experiencia también de otro profesional como de la parte interna de la profesión misma pues.

P.25-¿Cómo caracteriza su desempeño profesional?

R: Desde hace rato lo dije, exitoso, aunque un poco limitado porque tengo pocos clientes eso de hecho porque no soy de aquí y no me preocupe mucho por hacer una clientela, ni me preocupo y cuando llegan siempre aquí buscando entonces digo o me salgo de lo que estoy haciendo en el colegio o me dedico al cliente, yo me considero exitoso porque hasta los momentos donde he estado he dejado la huella.

P.26-¿De qué manera la información disponible durante la auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: La información disponible tu puedes obtenerla precisamente cuando tu empiezas hablar con el cliente, quien solicita los servicios del auditor, empiezas a percibir primero las intenciones de la empresa, como se formó esa empresa, para que se formó, las metas los objetivos, el objeto principal de la empresa, y entonces usted se empieza a dar cuenta desde la misma conversación, todo eso es previo antes de usted saber o de tener documentos en mano entonces ya usted se va formando una idea de que es esa empresa, solamente con una conversación usted puede saber si esa empresa se está llevando bien administrativamente hablando, si la empresa está logrando o se está rigiendo hacia el objeto principal y por allí usted comienza a percibirlo y bueno después por lógica y vendrán los documentos; de registros y todo eso y si todo esto viene en orden a lo mejor esa empresa va bien pero si hay desorden desde allí, esa empresa está en desorden.

P.27-Licenciado, una de las fases de la auditoría se fundamenta en el análisis de los riesgos de representaciones erróneas, ¿de qué manera estos riesgos analizados pueden influir en la formación de su juicio profesional?

R: Mucha, el riesgo siempre está latente el riesgo es algo que uno siempre va a encontrar, el código de ética define esto muchas veces como amenazas, entonces las amenazas siempre van a estar ahí a lo mejor te vas a encontrar allí que eso se

hizo así porque no nos dijeron la facturas se pagó, pero no hay facturas y tal, ya eso es algo que usted tiene que dejarlo plasmado entonces usted puede correr el riesgo de que a lo mejor esa empresa la están desbancando, o la están arruinando monetariamente y usted no sabe porque, la están desangrando le están chupando todo el dinero y usted no se ha percatado y eso pasa cuando no hay el control, y eso pasa cuando usted no revisa los registros oportunamente, cuando usted no tiene soportes que avalen las operaciones mientras haya todo esto.

P.28-Cuando usted me habla yo puedo develar en su discurso una confianza en sí mismo, eso en la profesión contable es muy importante y más cuando nosotros nos encargamos de eso, por ejemplo, en mi caso como profesor universitario yo siempre le digo a mis estudiantes que lo único que nosotros vendemos es imagen, porque nosotros damos una fe pública y esa es la imagen que nosotros vendemos, ¿de qué manera la confianza en sí mismo y en sus decisiones puede influir en la formación de su juicio profesional?

R: Esa es la base del éxito, si usted confía en el trabajo que está realizando, su juicio profesional va estar siempre apegado a los principios, apegado a la normativa y va estar llevado de una forma coherente, yo digo a veces que en esta parte que cuando uno no se vende bien a uno lo van a catalogar, o a uno lo van a macar, si usted se vende profesionalmente hablando como una persona equilibrada, como una persona objetiva, como una persona que hace su trabajo con apego en la norma, hace su trabajo con apego a unos documentos y en base a una revisión, a una verificación de documentos y todo esto, y usted presta el servicio de la asesoría, la orientación y les inculca eso también a sus clientes, sus clientes van hacer el mejor referente, esa va a ser la mejor referencia... mira yo tengo un Contador Público que no me dice todo, no me hace todo, pero me dice usted tiene personal allí, usted tiene que hacer esto y esto, lo uso mucho en el discurso de que si ustedes tienen clientes tienen que llamarlos por decirles “mire jefe, como esta disculpe que lo llame tan temprano pero le tengo noticias buenas y malas, usted sabe que acaban de aprobar tal ley, salió un decreto anoche de que aumentaron el salario a un 100% por decirte” y ellos dicen cómo va a ser en la conversación, pero usted cumplió con llamar al cliente, dar esa asesoría, ese cliente cuando usted va a cobrar sus

honorarios le dice al cliente; estos son mis honorarios y cuando usted se los cambia y le dice estos van a ser mis honorarios y el cliente se los paga usted y llegas a una conclusión, si el cliente paga como digo yo que fije mis honorarios, el cliente será atendido como diga el, es decir, cada vez que ese cliente me llame yo tengo que estar dispuesto, pero si el cliente paga como dice el que dice que los honorarios son muy caros que no les va a pagar nada entonces tú dices a bueno te voy atender como diga yo, la primera es como diga el cliente ahora va a ser como diga yo entonces uno se vende bien o se vende mal y de ahí viene el éxito o no de que uno sepa lograr profesionalmente hablando las escalas, lograr escalar posiciones si está en un empresa, en instituciones públicas o privadas lo que sea es donde vienen, que en la actualidad no se usa mucho eso de la escala de acuerdo con posiciones de entrar a una institución ya que para que no existan estos diferenciales, siempre va existir un diferencial porque si usted es ingeniero usted se tiene que diferenciar de mí que soy Contador Público y así, siempre va existir una diferencia desde el punto de vista de los rasgos profesionales, desde el punto de vista de los rasgos de la humanidad o de lo que sea ahí es donde tenemos las similitudes pero en lo demás siempre seremos diferentes, pero el éxito siempre viene como nos vendemos nosotros yo siempre digo sepan venderse, si usted no sabe hacer algo usted tiene dos opciones; usted le dice al cliente se lo hago porque usted tiene el reto de seguir la continuidad de su formación, y usted tiene el reto de decir bueno yo me voy proponer a hacerlo y brindarle el mejor trabajo, le voy a asesorar y todo porque esto me va permitir en mi aprendizaje eso es formación constante porque nosotros estamos en eso constantemente, todos los días debemos aprender algo pero si usted se queda estancado va decirle al cliente no yo no sé hacer eso, ejemplo mi caso que te lo puedo decir con confianza; a mí no me gusta tributos para nada, pero el hecho de que no me guste no significa que no voy hacer trabajos desde el punto de vista tributarios, yo hago declaraciones de impuesto sobre la renta, de IVA, retenciones entonces voy a decir de que el hecho que no me guste ¿voy a decir que no? voy a dejar de ganar , y cuando me vayan a referir entonces ¿qué van a decir? No a ese no le gusta, ese no sabe hacer esas cosas de trabajo tributarios, no, entonces uno no le puede decir que no al trabajo.

P.29-Cuando nosotros estamos trabajando siempre estamos inmersos en unas presiones de tiempo, ¿describa cómo influyen las presiones del tiempo en la formación de su juicio profesional?

R: Hace rato te decía, cuando ofrecemos un trabajo de auditoría siempre vamos a decir que el trabajo tiene que cumplirse en tanto tiempo y no nada más por ellos, sino que también tenemos que aprender a manejarnos en el tiempo para poder rendir y hacer otro tipo de labores que se puedan presentar.

P.30-¿Y usted cree que esa limitación pueda afectar la calidad del juicio? O le puede conducir a tomar decisiones equivocadas tomando en cuenta el poco tiempo o el mucho tiempo.

R: No sería quizás como algo limitante, yo no lo veo como limitante porque el tiempo se los da uno como dice el refrán “Al tiempo le pido tiempo que el mismo tiempo me da, y el tiempo me dice que con tiempo el mismo me desengañara” no sé si lo habrías escuchado, pero el tiempo es el que va a dar a ti toda la razón o no, si usted cree que va lograr en un tiempo su trabajo usted lo sabe hacer y se va a dedicar ese tiempo, ahora que el tiempo pueda influir para la toma de decisiones de como usted va hacer su trabajo o que el tiempo pueda definir tu juicio no, no lo veo tan allá, no veo que deba influenciar porque para eso es que uno está dentro de ello, por ejemplo la administración tributaria te da tres meses para la declaración de impuesto sobre la renta pero tu tuviste un año haciendo la contabilidad, quien se puso el tiempo, si mensualmente cumpliste se supone que en una semana por decir mucho usted puede hacer la declaración de impuesto sobre la renta con una buena revisión, si venia revisando mensualmente esta contabilidad que usted hacía, verificaba que todo fuera y tal no tuviste que esperar los tres meses, ¿afecta la decisión? ¿Afecta para tu hacer la recomendación? Bueno tú tienes ahora más tiempo para hacer una súper recomendación de si observaste algo.

P.31-Y las presiones de los recursos limitados, porque en estos tiempos tenemos recursos limitados para todo, ¿cómo puede afectar esa limitación de recursos en su juicio profesional?

R: Limitación de recursos podría decirte eléctricos, ese puede ser uno, no puedo trabajar, no tengo electricidad en trabajar en la computadora porque ahí tengo todo anotado porque ya nos metimos el chip de que todo tiene que ser computarizado, pero a veces tenemos que ir preparándonos también en que lo que tu hayas hecho ya tu puedes ir teniendo o tejiendo tu opinión o tu juicio, ya okay ya yo he revisado esto, déjame organizar bien mis ideas para poder ya ir preparando una opinión, una recomendación o una sugerencia en base a lo que he visto durante mi trabajo de auditoría, el hecho de que tú vas hacer un trabajo de repente que lo deberías hacer en el computador para agilizar más el tiempo, lo tengas que hacer manual mientras tanto, te va hacer trabajar doble pero a lo mejor cuando estés transcribiendo te fluyen mejor las ideas, entonces la parte técnica es una esencia también de lo nuestro, de nuestras redacciones de informes, sugerencias, recomendaciones, criterios y opiniones, conlleva a que nosotros hagamos a veces ese trabajo doble, lo mejor será anticuado pero yo lo hago yo tomo apuntes, y hago algo manual, después cuando voy transcribiendo voy ordenando y va fluyendo dando luz aquellas nuevas ideas que a lo mejor en el momento en que uno hizo la redacción manual no lo plasmo pero cuando está haciéndolo en la computadora van viniendo esas ideas porque estás leyendo vas escribiendo y estas acomodando las palabras con carácter lógico.

P.32- Cuando estamos trabajando tenemos un cliente, estamos sujetos a una serie de regulaciones, un entorno económico que somete, ¿cómo el cliente, las regulaciones, la industria, el entorno pueden afectar su juicio profesional?

R: Las regulaciones pueden afectar porque a lo mejor no podríamos estar de acuerdo con algo pero si hay una ley que me lo dice yo tengo que someterme a esa ley, no puedo aplicar nada más mi juicio profesional, ejemplo cuando se presenta el caso de divulgar cierta información o la protección de la confidencialidad de la información que a veces tenemos que revelar pero si hay una ley que me obliga a revelar, y es el caso donde se presentan litigios situaciones de ese estilo, entonces usted está obligado a revelar ciertas informaciones, entonces por regulaciones ya tienes que hacerlo, desde el punto de vista del entorno porque si usted da fe

pública, siempre lo digo siempre somos los únicos profesionales que dan fe pública, nos debemos a la sociedad entonces debemos ser sinceros con ella.

P.33-Como seres humanos siempre estamos propensos a una amenaza del interés propio, de hecho, el código de ética lo presenta como una amenaza de nuestro juicio profesional, ¿cómo el interés propio puede influir en la formación de su juicio profesional?

R: Siempre se van a presentar ese tipo de amenazas porque a lo mejor nosotros podemos querer algo diferente, y eso puede que a lo mejor ponte tu queramos tener un carro, no tenemos los recursos por vía normal, se nos presenta un cliente y observamos que ese cliente tiene manejos extraños, nos podemos valer de eso por el simple hecho de manejar información confidencial podemos pretender o querer hacer de hechos un interés particular y eso es lo que el código define como una amenaza o sea eso siempre va a estar latente, mira yo no me puedo aprovechar de esta situación del cliente para sacarle provecho, vender una información extraña que a lo mejor puede afectar la imagen del cliente pero que a la larga nos va perjudicar a nosotros como profesionales, o sea cuando eso ocurre nosotros tenemos que desechar ese tipo de trabajo decirle al cliente mira yo no te puedo hacer ese trabajo por esto y por esto, y si lo aceptamos tenemos que reducir al máximo esa amenaza y decirle el trabajo se les va hacer pero con este tipo de situaciones, la verdad es esta y esta.

P.34-Fíjese que escuchándolo aquí muy atentamente sobre todo lo que usted ha relatado a lo largo de la entrevista, me ha hecho mucho énfasis en la normativa profesional, el cumplimiento de unos principios éticos, una responsabilidad, que veo de toda esta situación que estoy analizando y corríjame si me equivoco viene también de una formación personal desde el punto de vista digamos familiar o una serie de valores inculcados desde el hogar, ahí nos damos cuenta que existen unas fuentes de poder que han ejercido influencia sobre su comportamiento como profesional, tenemos por un lado la formación profesional, tenemos una formación en valores desde el punto de vista familiar, entonces tenemos una serie de actividades que han motivado lo que es hoy usted

como profesional, si yo le pregunto ¿De qué manera esas acciones que han ejercido influencia sobre usted, han hecho lo que usted hoy por hoy es desde el punto de vista profesional, que me diría?

R: Esa parte que acabas de mencionar, la culmino siempre en una presentación desde el trabajo que tengo como la ética y responsabilidad del Contador Público, al final dice lo que es moral, cuando se es ético, y cuando uno se forma en la parte moral; moral es lo que nos enseñan o como no los enseñan porque nosotros podemos ser moral en unas cosas y amoral en otras cosas entonces para otro lo contrario caso por ejemplo que a ti te enseñaron a ser respetuoso con la gente adulta, entonces no le faltes al respeto ya tú vas creando esa parte de lo que es la moral de lo que es como tú debes comportarte y va siendo un habito y una costumbre en la sociedad, pero la misma sociedad también te establece las normas por las cuales te tienes que regir para aparentar o para ser ético, pero tú eres ético cuando tú mismo te manifiestas con los propios valores que nacen dentro de ti, es decir, la parte ética viene intrínsecamente hablando de tu propio yo, puedo, tu puedes ser recio a esas enseñanzas, tu puedes ser recio a esas normativas de la sociedad ejemplo, lo vemos ahorita mucho como tratan los muchachos a un padre, si tu escuchas el lenguaje de los muchachos hablado con los padres, a veces el lenguaje es totalmente diferente a como nos enseñaron a nosotros con los sesenta que tengo si yo le dijera a mi papa o a mi tíos o alguien algo así será para que me pusieran los cachetes de lado a lado, y horita los muchachos le hablan al padre así, yo tengo tres hijos varones y los enseñe a decirme padre, ellos me dicen padre y yo les digo hijos así, hablando y escribiéndonos mensajes me dicen “padre tal cosa” a veces me dicen la palabra papa pero normalmente es padre, entonces esa parte que te digo como te enseñan moralmente hablando ahora velo desde el punto de vista de la sociedad, en la sociedad te dicen que cuando se ponga el semáforo la luz roja usted tiene que detener su carro, que no te pares sobre el rayado peatonal, a pero yo soy apretado y no hago caso a eso y me paro donde me dé la gana, entonces esas son las rebeldías a las cuales yo digo si yo fui credo en este tipo de normas, viene la parte moral de la personalidad viene la parte moral de la sociedad crees que puedo tener intrincadamente hablando algo diferente? Dificulta porque entonces no soy yo.

P.35-Licenciado, ¿a de que se rebela usted?

R: A que traten de controlarlo, que te parece, al control porque ya eso es algo que uno tiene que adquirir.

P.36-¿Y en la profesión quien considera usted que intenta controlarlo?

R: En la profesión nos controla los organismos, las instituciones públicas nos controlan okey, pero ya sabemos que esto viene por allí yo me refiero al control es cuando me empiezan a decir “has esto, has esto y esto” o sea ya te empiezan inducir hacer algo que no está dentro de la parte normativa es decir ese control extra que quieren ejercer otros sobre tu actuación o sobre ti o sobre tu parte profesional.

P.37-Cuando encontramos un cliente que dice yo necesito que usted haga esto, y lo podemos hacer ¿por qué nos revelaríamos?

R: Te lo iba a decir con este ejemplo que una oportunidad viví y también lo saco de ejemplo, porque yo hablo más de ejemplos en las charlas y en los cursos de inducción a los nuevos agremiados les voy hablando y les presento la lámina les digo lean un ratito pero pongan atención a lo que yo digo; entonces yo les voy hablando con ejemplo y digo mira en una oportunidad yo hice una auditoría a unos estados financieros tres años para un cliente, primer año tuvo pérdida, segundo año tuvo una utilidad, y tercer año le subió un poquito más la utilidad o sea en sus tiempos va bien, ¿qué paso? que el cliente llevo el trabajo al banco, y en el banco le dijeron mire no le van aprobar el crédito, ¿por qué?, porque tiene perdida en el primer año entonces vaya a donde el Contador Público para que le coloque que tuvo utilidad vaya que ellos saben hacer eso, era una señora ella vino y me dice lo que le dijeron en el banco que le colocara utilidad porque si le pone pérdida no me van a dar el crédito, y yo le digo señora usted me disculpa pero yo no puedo inventar las cifras, y ella pero es que en el banco me dijeron que eso era facilito y que eso usted lo sabía hacer, si yo lo sé hacer pero yo no lo debo, ni lo puedo hacer ¿por qué?, porque significa que para yo hacerlo usted tiene que ir al SENIAT y decirles que en la declaración del impuesto sobre la renta de ese año

usted no tuvo perdida, le pregunto ¿usted va ir para el SENIAT?, no a mí me dijeron que era con usted nada más y yo le digo okey pero ¿yo puedo cambiar la declaración del SENIAT?, no, y ella pero a mí me dijeron que eso era facilito y yo bueno dígame al del banco que se lo haga, que cambie la declaración de impuesto sobre la renta, señora ¿a usted no le pidieron una copia de la declaración de impuesto sobre la renta de cada año? Si, dígameles entonces a ellos que le cambien ese año, que si ellos tienen el contacto en el SENIAT para hacerlo, imagínese ¿después de tres años quien le cambia eso señora? Nadie, entonces usted viene a decirme a mí eso, si yo lo sé hacer pero no lo debo hacer éticamente no lo debo hacer y no lo puedo hacer, porque yo no puedo cambiar lo que es del SENIAT, hay una norma que ya se cumplió, que está establecida y se sigue cumpliendo usted dígame al promotor del banco que usted no le puede cambiar eso porque eso tiene que ser así y se supone que a usted le van a dar el préstamo es en base a su evolución y dígame adicional que en el primer año regularmente todas las empresas presentan déficit, a menos que haya sido una empresa muy exitosa y que tenga capital y cosas así.

P.38-Frente a esas situaciones que tratan de ejercer poder sobre usted y lo intentan conducir, ¿qué acciones toma usted para evitar que su juicio profesional se vea afectado por factores externos?

R: Hay que ser sincero con las respuestas, hay que ser franco, hay que expresarse tal cual uno es porque si uno se pone a prestarle atención a las desviaciones y a caer en esas provocaciones ya dejó de ser ético, ya no va cumplir, la parte primordial y esencial de toda auditoría es la ética, como será que las normas de auditoría nuestras en el ejercicio profesional ya adoptadas a las normas internacionales, no se habían podido adoptar plenamente aquí en Venezuela porque no se había elaborado el código de ética ni se había rediseñado o adecuado el código de ética de la Federación Internacional de Contadores Públicos, no se había adoptado en Venezuela como tal y no se había adecuado a nuestras exigencias, primero el código de ética y después las normas de auditoría, te lo digo porque formo parte del comité permanente de ética de la federación y ese fue el trabajo que se hizo previo a aprobar las normas de auditoría.

P.39-Me está hablando de sinceridad, de ser franco ¿por qué toma usted esas acciones?

R: Esa es la base, ese es el elemento fundamental, primero porque usted no puede permitir que otro lo obligue a poner nada; segundo, porque dejaría de ser usted si pierde todo lo que es su propio juicio si usted se va dejar inducir, si usted se va dejar llevar por lo que otro le diga entonces no va ser ni objetivo, ni responsable, ni va a ser ecuánime, ni franco, ni sincero, ni a lo mejor no va guardar el secreto profesional, ninguno no va cumplir con sus objetivos y los objetivos a parcialidad, no para cumplirlos por cumplirlos.

P.40-¿Por qué medio utiliza usted estas acciones?

R: Todo directo, hasta los momentos todo directo con mis clientes yo les digo vamos hacer esto y esto y debemos hacer esto y esto, pero es lo que uno tiene que hacer uno tiene que orientar.

P.41-¿Qué libertad siente usted al aplicar esta serie de acciones y de no dejar que nadie influencie su juicio profesional?

R: Soy yo, esa realidad esta plena, pero ya cuando tú eres condicionado ya dejas de ser tú, vas estar atado, vas a estar atado a lo que alguien te diga eso es como decir “deja hacer, deja pasar” entonces llega el momento en que te tienes que parar en el espejo, ¿te podrás ver bien en el espejo? Como me veo en el espejo, quién soy, que imagen reflejo, soy el profesional o soy el que acomoda las cosas a favor de los demás.

P.42-O sea que usted considera que, si comienza hacer lo que los demás dicen, ¿está perdiendo la credibilidad en usted mismo?

R: Exactamente, dejaría de ser yo.

P.43-Tenemos dos polos opuestos; por una parte, tenemos una serie de factores profesionales, la formación profesional, la formación familiar estos aspectos que han hecho que usted sea el profesional que es hoy en día; y por la otra, encontramos una serie de factores que tratan de impulsar una serie de amenazas,

una serie de tentaciones a la que estamos frente en el ejercicio de la profesión, y así como la profesión contable tenemos también otras profesiones que también encuentran una serie de amenazas ¿Describa de qué modo los factores externos han ejercido influencia sobre usted en su juicio profesional?

R: Te pudiera decir que he visto experiencias o por lo menos he estado presente allí en algunas situaciones que se han presentado en otros colegios, esas son situaciones externas cuando una persona ha sido privada de libertad, ya eso me llama a mí a reflexión, cumplo, me mantengo como soy o me pongo a cumplir lo que otro me quiere inducir, entonces y eso me hace a mi reflexionar y así lo hago ver, yo le digo los muchachos cada quien tiene que ser cada quien siempre se les van a presentar esas provocaciones a hacer lo que no deben hacer, les van a ofrecer, les van a llover ofertas de todo tipo, pero cuando usted se identifique de una vez que no hace ese tipo de trabajo, o no va apegarse a hacer acciones indebidos, usted no lo van a tentar, a mí me pasa yo tengo años que yo no sé lo que es eso, cuando apenas medio me lo asomen digo usted llego al sitio equivocado eso no va conmigo, pero ahí es donde usted dice soy yo o no soy yo, entonces esos factores externos siempre van a estar latentes y eso va a ser por la formación que uno actuó, o como a uno lo enseñaron, yo te puedo decir por lo menos en mi infancia en la escuela se perdía un medio o una moneda de 0,25 y la maestra le decía a los representantes se le perdió medio a fulanito y aquí que nadie fue y cuando llegaba a la casa mi abuela con quien me crie desde los seis años, me agarraba por la mano y me decía ¿usted le garro el medio a fulanito? No, ¿seguro? No, te voy a meter las manos en la candela, ¿seguro? No, no lo agarre, y me decía ¿seguro? Llevándome las manos a la candela a ver si yo podía soportar la candela o iba delatarme, entonces ahí es donde viene la firmeza, yo no lo agarre o yo lo agarre, eso es igual cuando me dieron la última pela yo la recuerdo, porque cuando me dieron la última pela yo me rebele, ¿por qué si yo no estoy haciendo nada malo? ¿Por qué me pegan?, y agarre la correa y me decían suéltala, yo no la voy soltar hasta hoy usted me pego, ¿por qué yo no estoy haciendo nada malo, entonces si me va pegar porque estoy haciendo algo bueno cuando haga algo malo me va premiar? Y hasta ese día me pegaron, tenía doce años.

P.44-¿De qué manera las estructuras sociales han ejercido poder sobre su juicio profesional?

R: Es preocupante porque siempre uno se consigue con que le digan mira, pero no puedes hacer esto no nos puedes ayudar y tal entonces viene la parte de uno de poder hacer como decirte de tripas corazón y de equilibrio mental, como quedar bien con Dios o como quedar bien con el diablo, siempre de la parte de la parte estructural, trata siempre de apegarse lo mejor posible a la norma no quiere decir que no se evade, porque a veces uno se pregunta en caso de la administración tributaria que uno no ve la retribución a veces provoca como agarrar y decir vamos todos a protestar y que no se les pague al gobierno nada ningún impuesto pero y yo te dije desde hace rato que no comparto la idea de tributos, es decir, dentro de mi formación o de mi parte interna, yo digo que no debería existir tributos, está bien que hayan unas tasas como en el terminal de pasajeros que uno paga o en la prestación de un servicio de un estacionamiento para guardar el carro está bien una tasa de ese estilo, pero ese tipo de estructuras por lo menos tributaristas yo no las comparto por eso pues, porque no se miden los esfuerzo, no se miden los sacrificios, no se mide la parte de la inversión de la persona que tiene el recurso no se mide que esa persona está empleando a otro, mañana o pasado esa persona cierra ¿va haber otro que lo agarre? Por ejemplo hablando de economía ahorita de cómo están las cosas provoca decir no vamos a pagar, a lo mejor lo interpreto mal como nuestro señor Jesucristo dijo “al cesar lo que es del César” pero yo no pago tributos yo no pago impuesto pero bueno el que lo acepto tiene que pagarlo, si todos lo aceptamos bueno si es de la administración tributaria es de la administración tributaria más nada, pero veces no vemos la retribución porque el objetivo del tributo es ese que se vea la retribución.

P.45-Muchas gracias licenciado, ha sido honor compartir su experiencia profesional.

R: Siempre a su orden, espero que toda esta narrativa le sirva de apoyo a su investigación, éxitos.

Identificación del Auditor 6. Hombre de 52 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes), Licenciada en Administración (Universidad de Los Andes), Especialista en Gerencia Empresarial (Universidad Rafael Urdaneta), Magister en Administración (Universidad Valle del Momboy), Asesor Tributario y Auditor desde 1992.

P.1-Buenas tardes licenciado, gracias por su atención y disponibilidad de tiempo. La entrevista se trata de obtener un relato sobre su vida personal y profesional que me permitan como investigador sustentar mi trabajo doctoral en el ámbito del juicio profesional del auditor.

R: Excelente, veamos de que se trata.

P.2-¿Qué aspectos lo motivaron a usted formarse en el estudio de las Ciencias Contables?

R: Bueno siempre me llamó la atención del mundo empresarial, la gerencia, la administración de empresas desde muy joven, me gusto y por el efecto también de facilidad, que podía estudiar aquí mismo en Trujillo pues me oriente por esa parte aunque inicialmente también me llamaba la atención la ingeniería industrial, pero inicialmente después que me gradué de bachiller ingrese por la carrera de administración, y una vez que comencé a estudiar la carrera a desarrollarla en la universidad me fui enamorando de mi carrera, posteriormente en vista de graduarme en Administración pues se me facilito estudiar la carrera de Contaduría Pública y vi que tenía más alcance pues comencé ese mundo de la contaduría

P.3-¿Existió en su vida algún líder que lo impulsara en el estudio de la Contaduría?

R: No exactamente un líder como tal, pero si me insistió mucho un profesor de la ULA que se hizo muy amigo me agarro mucho cariño y me dijo que yo tenía mucho para dar y que no me conformara con una carrera de Administración si no que él quiso que yo quisiera estudiando o sea me sugirió y pues yo le tome la palabra, no recuerdo el nombre de él.

P.4-¿De qué manera influyo entonces esa motivación que el profesor le dio a usted?

R: Bueno porque me permitió o me hizo ver que en la medida que ampliara el conocimiento pues tenía más oportunidad de trabajo, que la carrera de Contaduría Pública era una carrera de mucho futuro a través del tiempo se iba mantener, y que la ULA pues tenía unos antecedentes muy buenos en la formación de Contadores Públicos y eso bueno me motivó, aparte de que el mismo me consiguió un trabajo en la ULA entonces estudiaba y trabajaba tuve esa oportunidad.

P.5-¿Cómo fue el desarrollo en su carrera universitaria y su formación como profesional de la Contaduría Pública?

R: Bueno bastante buena porque aparte que me gustaba, me gustaba mucho estudiar y me caracterice por ser un buen estudiante inclusive mi amigo el profesor que me insistió que siguiera estudiando él decía para aquel entonces que el mejor estudiante que había pasado en la ULA, en la escuela de economía de contaduría en los últimos treinta años era yo, decía él, y pues siempre me destaque fui un estudiante muy destacado, me gustaba mucho la contabilidad bueno aunque todas mis materias prácticamente pues las domine, me gustó mucho la parte de la contaduría, la contabilidad y los análisis de estados financieros, esa parte analítica y financiera.

P.6-Dentro de la contaduría ¿cuáles han sido las actividades profesionales en las que se ha formado?

R: Yo creo prácticamente yo he sido torero porque tuve un tiempo trabajado con la teneduría de libros, en contabilidad general, he trabajado como asesor de empresas tanto pública como privadas he estado en la alcaldía de Pampan, en la alcaldía de Felipe Márquez Cañizales, he trabajado en la misma ULA trabaje en otras áreas, he trabajado como técnico, perito en tribunales, asesorando tribunales en la parte laboral y posteriormente me fui más hacia la asesoría de empresas, como comisario de empresas, como auditor, e inclusive en la parte del colegio de contadores públicos trabajaba en la parte de la difusión de las normas, del análisis de las

normas tanto de la parte tributaria, como la parte de los principios de contabilidad y en la parte de las normas de auditoría estaba contribuyendo allí inclusive en un oportunidad forme parte del grupo de facilitadores de las normas internacionales de contabilidad de información financiera y en la actualidad pues todavía colaboro con el colegio de contadores públicos en el estado Trujillo con el dictado de algunas materias en el diplomado de normas internacionales de información financiera y con un postgrado de auditoría.

P.7-¿En la actualidad que actividades profesionales motivan su ejercicio profesional?

R: Bueno pues ahora tengo mi oficina contable estoy dedicado a ella, tenemos una firma de auditoría llamada ByG Consultores Empresariales, asesorando empresas inclusive en la actualidad me desempeño también como comisario y colaboro con el colegio de contadores como te decía con la parte de la carrera de post grado en auditoría que está dictando el colegio de contadores públicos en conjunto con la Universidad del Zulia y el diplomado que tiene el colegio de contadores públicos de normas internacionales de información financiera, y bueno la ULA que me ha pedido algunas colaboraciones también y he dictado algunos cursos y bueno colaboro con ellos.

P.8-¿Qué aspectos personales, profesionales o de otro tipo han provocado su inclinación hacia las actividades profesionales que actualmente realiza?

R: Bueno yo creo que la experiencia que he obtenido a través del tiempo y pues desde el punto de vista personal en la situación país pues creo que amerita que personas como yo contribuyan a asesorar a las empresas para yo digo que sobrevivir en este tornado en el que estamos entonces me considero con la capacidad de ayudar muchas empresas, muchos tipos de organizaciones y considero inclusive que puedo asesorarlas en diferentes aspectos en el área empresarial, no solamente en contabilidad si no en el área tributaria, financiera.

P.9-¿Cómo describe usted el proceso de auditoría?

R: Bueno el proceso de auditoría es un proceso sistemático que a medida que el auditor realice su trabajo tomando en consideración las normas de calidad y las normas internacionales de auditoría, así mismo, a través de la doctrina tributaria la normativa instituye las operaciones, registros y revelaciones que deberán ser analizados para evaluar el respectivo abordaje tributario de la entidad pues debería llevar a un resultado donde los interesados en auditoría tengan una base muy real o muy acercada a la realidad de la situación económica, financiera si se trata de una auditoría financiera, y si se trata de otros tipos de auditoría pues que el auditor este en capacidad de presentarle un informe a la gerencia o a quienes están interesado en esa información pues que les permita tomar decisiones con un grado de efectividad y eficacia.

P.10-Describa los fundamentos que sustentan su trabajo de auditoría.

R: Bueno las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Auditoría, básicamente y por su puesto de la experiencia y diferentes técnicas que adquieren a través de la experiencia y aparte de eso que en la actualidad hay mucha información que tú puedas tener a través del internet donde te puedes estar actualizando constantemente de nuevas técnicas que te permitan y te faciliten el trabajo de auditoría o que te ayuden a obtener las evidencias necesarias y las más idóneas para sustentar tu trabajo de auditoría.

P.11-¿Cómo describe el desarrollo de las auditorías que ha practicado?

R: Pues hasta ahora las auditorias que he realizado que han sido a feliz término a excepción de una donde habían problemas entre los socios, entonces pues se negó mucha información o sea hubo mucha obstrucción en la información hasta el punto de que tuve que hacer un informe con abstención de opinión porque no pude llevar a feliz término las pruebas o sea aplicar las pruebas, se me impidió hasta tal punto de que pues la empresa se disolvió porque los socios que habían contratado la auditoría que sospechaban que habían malas acciones por parte de uno de los socios, el que estaba gerenciando la empresa entonces pues solicitaron la liquidación de la compañía, de resto pues he contado siempre con un personal que ha trabajado conmigo muy capaz y con las técnicas que manejamos los soportes

que tenemos siempre hemos llegado a feliz término con la aplicación de todos los procedimientos en cada auditoría, y hemos tenido pues buenos resultados de esos procesos.

P.12-Una de las bases fundamentales para realizar la auditoría es el ejercicio del juicio profesional ¿Cómo forma usted su juicio profesional en la auditoría?

R: Bueno para el juicio profesional tenemos que basarnos y tiene que haber una recolección de evidencia suficiente y competente, y sobre la base de la experiencia diría yo y por supuesto el conocimiento a fondo el tipo de actividad que realiza la empresa, y de acuerdo con el ámbito donde se desarrolla esa empresa pues eso me permite emitir los juicios profesionales que considero o que deberían ser aplicables a la situación, que te evaluamos.

P.13-Usted me habla de una evidencia sobre la base por la que usted forma el juicio, quiere decir que ahí hay un factor de conocimiento, ¿cómo describe la dinámica del conocimiento aplicado en la formación de su juicio profesional en la auditoría?

R: Es imprescindible pues tienen que como haber una acumulación de una serie de conocimientos que tienen que ver o que tiene mucha relación, con la contabilidad en las ciencias contables tiene que manejar la parte de economía, finanzas, estadística o sea una serie de conocimientos que son los que te van a permitir como soporte para tomar esos juicios y que esos, diría yo, que se van adquiriendo en la medida que tú vas estudiando, aprendiendo, aplicando o en la medida que se te van surgiendo situaciones que te obliga a que ti a veces tienes que ir a la investigación de áreas que quizás en algunas oportunidades tu no habías aplicado o no habías abarcado, por lo menos esta semana, desde la semana pasada estuve asesorando una empresa que por primera vez me había metido en la parte de la minería y tuve que meterme a investigar partes de las leyes de minas o sea que todo eso te permite a ti tener una base para poder emitir los juicios que ameriten a la situación o cada situación.

P.14-Cuando usted habla de los fundamentos sobre los cuales trabaja o basa la auditoría, habla principalmente de la normativa internacional, ¿qué consideraciones puede aportar sobre la normativa profesional aplicable en la auditoría?

R: Mira yo creo que en la actualidad tenemos un compendio de normas muy sólido, que con esa cantidad de información que tenemos permitiendo al auditor ponerlas en práctica tiene suficientes técnicas, políticas, normativas suficientes para realizar una auditoría en todo sentido de la palabra en cualquier tipo de situación.

P.15-¿Considera usted que esa normativa profesional puede afectar el juicio profesional o tiene incidencia en el juicio profesional?

R: Claro porque en la medida en que tu conozcas o manejes el sustento normativo eso te va permitir evaluar exactamente o ir a buscar los aspectos fundamentales en cada situación que se te presente en el desarrollo de la auditoría y si tú estás haciendo lo correcto, o sea aplicando las técnicas correctas, aplicando las pruebas correctas todo eso te va permitir obtener unos resultados u obtener unas evidencias que te van a servir como apoyo para emitir el juicio sobre lo más objetivo posible.

P.16-¿Cómo describe su experiencia profesional en la actividad de auditoría?

R: Bueno yo diría que o sea la considero suficiente, se me considera una persona competente para desarrollar cualquier tipo de auditoría por su puesto con el compromiso que nos proponen nuestras normas éticas, que es en si en alguna situación vemos que si nos falta algún tipo de conocimiento o algún tipo de información estemos en la disposición de buscar y de formarnos en la parte que no tengamos para enfrentar cualquier tipo de situación novedosa que se pueda presentar y tal es el caso que te comentaba de esa empresa minera que está en el área de la minería y al obtener el compromiso con el cliente pues que tu tengas la suficiente responsabilidad para cumplir con el compromiso o con el trabajo.

P.17-¿De qué manera la experiencia profesional ha influenciado su juicio profesional?

R Bueno en la medida que tu realices trabajo, de cada trabajo vas aprendiendo algo nuevo y todo ese cúmulo de conocimiento pues te va permitir muchas veces a través de las mismas comparaciones, es decir, de situaciones anteriores pues puedes aplicarlas a nuevos casos que se te presenten y allí pues te va ayudar a mejorar, inclusive en la aplicando juicio en las situaciones o en cada nueva situación que se esté evaluando.

P.18-Usted ha mencionado de trabajos cuando uno no conoce todas las situaciones que se presentan algunas veces, entonces con base a ello las normas internacionales de auditoría promueven la realización de consultas a expertos ¿De qué manera esta técnica de auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Mucho, mucho porque aparte de que el dicho de que los contadores públicos en vista de que esta profesión siempre, o sea se ha visto esa disposición a esa colaboración entre contadores en el gremio y siempre he tenido la suerte de que por lo menos me ha tocado el consultar a otros profesionales he tenido la suerte de que ha habido una gran disposición a la ayuda igual de mi parte lo he hecho también con colegas, inclusive he conseguido a través de internet cuando he hecho consultas que se han prestado el medio para que me ayuden, inclusive en Venezuela hay unos grupos en las redes sociales grupos de amigos, de contadores del gremio y tal donde perfectamente se aclaran dudas, se ayudan, se dan recomendaciones de material, de consulta muchas veces se monta en la nube, tenemos un grupo en el que estoy incluido que se llama contadores públicos de Venezuela, en donde podemos entrar y se monta material de consulta también y muy bueno allí entonces siempre he visto esa gran disposición de colaboración pues de ayuda en el medio.

P.19-¿Cómo caracteriza su desempeño profesional?

R: Trato siempre en lo posible de aferrarme a la normativa tanto del punto de vista de las normas de contabilidad, de información financiera, de auditoría, de tributaria de lo que se trate y en lo que respecta a las normas éticas, los principios éticos apearme lo más posible a la ética profesional.

P.20-¿De qué manera la información disponible antes de una auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Mucho, en la medida en que tu más conozcas el objeto que vas auditar eso te va servir de mucha ayuda para la formación del juicio, si tú ya tienes experiencia auditando por ejemplo a un tipo de empresas determinado y vas auditar una empresa que está dentro de ese ramo el conocimiento que ya tengas de otros te va permitir ya ir desde el momento en que tu comienzas esa auditoría ir buscando los elementos que ya tu sabes por experiencias de otras auditorías, o del conocimiento de ese tipo de empresas sabes dónde pueden estar sus fortalezas debilidades y etcétera, o sea hacia dónde dirigir más las pruebas y los procedimientos o técnicas de auditoría a aplicar y por su puesto todo eso te debe ayudar o te va ayudar a formar tu mejor juicio.

P.21-¿Y cuando usted forma su juicio a partir de esos datos disponibles no tiende a confirmar lo que ya sabía, o le permite la refutación de lo conocido?

R: Claro porque si tú tienes un tipo de conocimiento de una empresa y te vas a conseguir algo novedoso que no habías visto en las otras eso te permite si ese cambio o esa irregularidad con respecto a las anteriores que tienes tú en una empresa, es algo nuevo para mejor o para peor entonces eso de alguna manera te va ayudar a mejorar tu conocimiento o de otra manera lo que ya tienes te va permitir confirmar de que eso que tenías ya formado o que tenías ante el juicio digamos es real, es positivo o negativo, como tal o si era cierto.

P.22-¿Y el tener información disponible no podría agregar un sesgo a su juicio?

R: No, no creo.

P.23-Una de las fases de la auditoría se fundamenta en el análisis de los riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros, ¿de qué manera esos riesgos analizados pueden influir en la formación de su juicio profesional?

R: Bueno eso es una parte elemental a la hora de una auditoría, en la medida de que haya mucho riesgo o sea si el riesgo es muy alto en la empresa que vas auditar

pues la aplicación de las pruebas tiene, que ser muy cuidadosas deben abarcar un margen de aplicación muy alto de modo de que te permita formarte un juicio de acuerdo a la circunstancia, que tienen mucha relación directa la parte del riesgo que se ve, es imprescindible el riesgo.

P.24-En la auditoría trabajamos con un factor de confianza, la confianza que depositamos en los estados financieros, la confianza que depositamos en los controles de la entidad, pero también tenemos que trabajar con un factor de confianza en sí mismo yo como profesional puedo tener la competencia en realizar la actividad ¿De qué manera esa confianza en sí mismo puede influir en el juicio profesional?

R: Bueno eso yo diría que te lo da la experiencia, si las situaciones que tu estas evaluando o las que tu estas enfrentando o sea tienes la capacidad para hacerlo entonces eso debería darte libertad o debería darte confianza para saber que el juicio que te está formando en la empresa sobre la base de la auditoría que has realizado pues debería darte la certeza de que lo estás haciendo bien.

P.25-Cuando trabajamos en una auditoría hay una situación externa que nos afecta mucho y son las presiones del tiempo, necesitamos presentar el dictamen de auditoría en plazo previsto, pero ¿qué sucede cuando no hemos obtenido la suficiente evidencia al término del plazo? ¿Describe cómo influyen las presiones de tiempo en la formación de su juicio profesional?

R: El tiempo en este caso puede ser tu enemigo, pero es parte de la planificación de la auditoría del auditor donde si tu elaboraste un plan de auditoría basado sobre una evaluación antes de aplicar o de elaborar el plan tu deberías estar preparado allí a ver cómo puedes desarrollar a través del tiempo tu trabajo de auditoría y no debería llegar a espacios donde el tiempo sea tu enemigo, sin embargo, cuando tu presentas la oferta de tu trabajo a la empresa tu deberías prever cualquier situación de este tipo de modo de que sea entendible o que en términos del trabajo haya esa posibilidad de que en algún momento se requiere de tiempo no sea tu enemigo, yo considero que eso o sea que no deberías permitir que el tiempo sea tu enemigo en un trabajo de auditoría si tu elaboraste una buena planificación, o sea que si hiciste

un buen estudio preliminar entonces no debería el tiempo ser tu enemigo considero.

P.26-¿Como las limitaciones de recursos pueden afectar la formación de su juicio profesional?

R: Si la misma empresa está presentando problemas y limitaciones pues claro el juicio te va afectar hasta tal punto de que puede llegar el caso como yo te decía de esa empresa que tuve que emitir una abstención de opinión e igual en el estudio preliminar si tú tienes prevención no debería influir, a menos que se lleguen a limites como te comente que eso realmente ya era algo premeditado, ya se veía que si estaba ocurriendo ahí una actuación dudosa de uno de los socios, y que ya los socios que mandaron hacer la auditoría lo estaban sospechando.

P.27-¿De qué manera los clientes, las regulaciones y la industria influyen en la formación de su juicio profesional?

R: Dependiendo del tipo de circunstancia o sea cada situación es diferente por supuesto las regulaciones o el entorno de la empresa de alguna manera van a tener influencia en el juicio profesional mas no debería ser el cliente, si hay independencia el cliente no debería afectar.

P.28-Cuando trabajos en el ámbito de la auditoría por ser una actividad de las mejores remuneradas, podemos caer en el interés propio, ¿de qué manera el interés propio puede influir en su juicio profesional?

R: Por ahora no me ha pasado, pero si nosotros tenemos una formación profesional basada en los principios éticos no deberíamos caer en situaciones como esa y por ahora cuando me ofrecen un contrato de trabajo escojo muy bien el trabajo no, o sea no he llegado a esas circunstancias no he tenido la necesidad de llegar a situaciones así.

P.29-Fíjese, de lo que usted me viene relatando deduzco que existen algunas acciones en el ámbito de la auditoría que pueden conducir a otras acciones, por ejemplo cuando usted me señala que existen limitaciones en el suministro de

información entonces le condujo a usted a abstenerse de emitir una opinión, cuando me indica que existen regulaciones y que esas regulaciones lo conducen a formarse un juicio, adicionalmente señala que existen normas profesionales que le permiten formar el juicio profesional, está afirmando que existen acciones que lo impulsan a formar su juicio profesional, ¿describa como esas acciones en el ámbito de la auditoría guían la posibilidad de conducta suya como auditor?

R: Bueno yo digo que la normativa de auditoría es muy sistemática entonces si nosotros aplicamos y nos condicionamos a que existen unas normas de calidad profesional del auditor, existe una normativa de aplicación que debemos aplicar como profesional en el trabajo de campo y en la parte del informe pues eso de alguna manera si nosotros estamos aplicando la normativa como eso va influir en mi actuación como profesional, o sea considero yo no pero no debo aplicar o no debería salirme de esa normativa.

P.30-O sea que ¿usted considera que toda su actividad profesional está enmarcada en una normativa?

R: Si

P.31-Licenciado, ¿ha considerado la posibilidad que eso ejerce un poder sobre usted y de conducirlo hacia un campo donde un gremio profesional una institución quiere que nosotros nos dirijamos?

R: No, no porque yo considero de alguna manera esa normativa no es una normativa que es rígida si no que esa normativa de acuerdo a las circunstancias te permite a ti amoldar pero siempre teniendo unos lineamientos, unas guías, y tal entonces, que tú las aplicas de acuerdo a las circunstancias y no considero que caigamos o que eso vaya a dominar el juicio o a determinar pautas para un juicio porque inclusive en el informe dice de acuerdo a las circunstancias o sea que difícilmente nos encontramos dos casos iguales entonces tú experiencia, el cúmulo de conocimientos, etcétera, te permite aplicar esa normativa y ajustarlas a las circunstancias.

P.32-El Contador por ser un profesional que da fe pública en la sociedad se encuentra frente a un conjunto de estructuras que de una otra manera ejercen influencia sobre su actuar, ¿de qué manera las estructuras sociales han ejercido influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: Bueno yo creo que el haber tomado, o sea el hecho de que nuestra profesión tiene mucho peso o mucha responsabilidad social y el haber dado clases y trabajar con esa parte en la formación de Contadores Públicos y de otros profesionales y de estar trabajando y ejerciendo la profesión aparte creo que eso ha tenido mucho peso y mucha influencia de ver de que lo que yo hago o el resultado de un trabajo mío como puede tener influencia en la sociedad y como mi comportamiento pudiera haber servido de influencia para los profesionales nuevos, entonces yo creo que eso si tuvo mucho pero o va tener mucho peso en la formación o sea porque por decirte algo de que yo fuera una persona deshonesto y yo le estuviese diciendo a mis estudiantes de que existe unas normas de ética profesional, una normativa y una responsabilidad social de Contador Público y de alguna manera se descubriera que yo soy deshonesto entonces yo aparte de los principios de familia, de la sociedad, o por lo menos, que soy católico y todo esto de alguna manera ha llevado o ha contribuido o sea todo esto ha ayudado mi formación profesional hacerla más sólida y reconocer mi amplia o la gran influencia dentro lo que es la responsabilidad social nuestra en ese sentido entonces sí, si tiene mucho que ver la estructura social, la estructura económica.

P.33-¿Usted apoyaría aquella teoría de que el delincuente es delincuente porque la sociedad lo impulsa a serlo?

R: Yo creo que, si pudiera existir mucha influencia, pero para la corrección no de impulso, o sea que, si se pudiera corregir que la sociedad si puede facilitar esa corrección, pero no de que la sociedad lo impulse.

P.34-Y con toda esta situación social, por ejemplo, en una oportunidad yo recuerdo que el discurso oficial de Chávez cuándo fue a postularse en el 98, era que el justificaba que un ladrón robara para mantener a su familia, entonces

desde esa perspectiva que manejaba este actor político en alguna oportunidad el justificaba que la sociedad estaba impulsando al ladrón.

R: Si, pero es que bueno en una oportunidad escuche un muchacho que conozco él decía que el robaba. Decía que el ponerse arrancar una mata de yuca era difícil porque le faltaba un brazo que por eso robaba porque para él era más fácil como tenía las piernas buenas le arrancaba las cadenas a alguien y a correr con la mano buena pero la humanidad en el mundo se gasta, como ha habido una cantidad de personas sin piernas sin brazos que han demostrado que el individuo pone sus límites o sea la persona pero eres tú, ahora de que la sociedad te ayude o te sirva de apoyo o que incremente lo que tu decidas ayudar en lo que tu decidas hacer si, pero no de que sea determinante por que a ti se te presentan muchos casos de gente que te dice que no puedes y si tú te cierras eso de que no puedes no puedes, pero si tu internamente tú quieres y no le paras a eso si puedes, entonces yo considero de que eso va dentro de nosotros de que alguna manera si pueda ser un impulsor pero no determinante.

P.35-Fíjese que usted me dice en la conversación que hay factores que ejercen influencia en su ejercicio profesional y niega que hay determinados factores que puedan ejercer influencia en la formación de su juicio puntualmente, también me señala que en una determinada sociedad yo puedo hacer lo que yo al final determine que quiero ser, ahora le pregunto, ¿qué acciones toma para evitar que su juicio se vea afectado por factores externos?

R: Lo que tienes que hacer es, o sea en el caso de una auditoría si tu estas cumpliendo con la normativa profesional donde haya independencia o sea donde tú puedas hacer un trabajo y haya independencia mental, independencia profesional y donde tu aplicaste las pruebas correctas para obtener las evidencias suficientes y competentes, entonces no deberían haber factores externos que afecten tu juicio entonces cuando veas que van a ver factores que van afectar tu juicio profesional yo no debería aceptar un trabajo, porque y han de ante mano yo debería saber de qué van afectar un juicio profesional creo yo eso es lo que ahora considero.

P.36-¿Quiere decir que usted frente a una adversidad la acción que toma es la confrontación con respecto a la norma, lo que diga la norma establece es lo que va aplicar?

R: Si.

P.37-¿Por qué toma usted esa acción de confrontación con la norma?

R: Generalmente lo que te pudiera afectar como elementos externos, de personas que te encuentres conflictivas o eso yo creo que allí debería aplicar lo que dice la norma porque yo no puedo obligar a alguien que me dé información, por decirte algo, se busca de alguna manera la posibilidad de que se consiga la información, o de ver que hay personas que te están dando información que tu sepas que te la están dando pues normal, entonces en la normativa tú te vas a encontrar que hacer en esos casos entonces yo no creo que debería haber confrontación en ese caso.

P.38-¿Pero desde esa perspectiva no considera que entonces la norma termina siendo conductista?

R: No, porque si yo estoy buscando un resultado y yo lo que pudiera crear o buscar en el tipo de pruebas de cómo obtener información de acuerdo a las circunstancias, pero la norma lo que me dice a mi es que tú tienes que buscar esa información, como la busques no sé, yo inclusive pudiera ser creativo, pero no significa que estoy confrontando la norma.

P.39-Cuando usted aplica esas acciones con respecto a la contextualización de su acción de acuerdo a lo que diga la norma, ¿qué libertad obtiene en la formación de su juicio profesional?

R: De acuerdo a las circunstancias allí es donde nosotros debemos ponernos artistas diría yo, hay que tener creatividad y siempre tener presente de que todo no sea dicho, por eso te digo que en la auditoría consideramos mucho ese término o esa frase que dice de acuerdo las circunstancias entonces hay que ver las circunstancias de cómo está la situación o sea por decirte algo de que si esto lo hago así o no, de ver lo que está en el momento preciso, y en la medida que vas desarrollando auditorías y enfrentándote a situaciones se te va dando un cúmulo

de conocimientos y de experiencias que te permiten de alguna manera enfrentar situaciones que se te presenten.

P.40-Usted habló también de que usted era católico, de su formación en el hogar, que los valores habían fundamentado mucho su actuación profesional, ¿usted cree que siendo otros valores que haya recibido su comportamiento hubiera sido de otro modo?

R: Ahí si no sé qué te voy a decir, porque es la formación que he tenido o sea si hubiese tenido otra formación no se te decir eso es lo que tengo, entonces no me atrevería a decir que si fuese hijo de padres ladrones sería un ladrón, como el chiste de Jaimito.

P.41-Otro aspecto que usted ha mencionado mucho es el campo de la normativa internacional ¿que lo hace a usted tan defensor de la norma?

R: Porque yo creo que no podemos estar fuera de la norma o sea porque considero que exclusivamente en el área de auditoría, en el área contable creo que en otras profesiones difícilmente ocurre esto, que se haya creado un cuerpo tan amplio de la normativa que nosotros logramos crear como prácticamente como un manual, el manual del auditor por decirte, entonces yo creo que es de allí no hay nada de lo que yo haga que no esté aquí creo yo, eso ha dado como la experiencia y las circunstancias nuevas que van apareciendo porque yo creo que el gremio se ha preocupado tanto de que algo nuevo pueda aparecer, porque esta es una profesión que cada vez se va innovando en la medida que los negocios cambian, las circunstancias pues nosotros nos preocupamos por buscar la forma de cómo vamos a enfrentar esa nueva circunstancia y todos esos cambios de la profesión, entonces el gremio se ha ido preocupando por regularlos de una vez en vista de que generalmente el principal activo o lo que genera nuestra actuación es el aspecto económico o sea el dinero, o sea en vista de lo peligroso, y lo difícil que es la parte económica, o el hablar de dinero, o el lidiar con dinero entonces, yo creo que eso nos ha visto en la obligación de que todo lo que tenga que ver con eso regularlo de una vez.

P.42-Bueno licenciado, hemos culminado, como investigador de las ciencias contables le doy las gracias por su atención, así como por la disposición para suministrar la información requerida.

R: Siempre a su orden. Muchos éxitos.

Identificación del Auditor 7. Mujer de 47 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad del Zulia), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Santa María), Especialista en Educación (Universidad Nacional Abierta), Magister en Educación Superior (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Gerencia Financiera (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Contaduría. Mención Auditoría (Universidad Centro occidental Lisandro Alvarado), Doctor en Educación (Universidad Rafael María Baralt), Asesor Tributario y Auditor desde hace más de 22 años.

P.1-Buen día licenciada, gracias por su atención

R: Buen día, a tu orden dime.

P.2-Quisiera conversar con usted para obtener información precisa que me ayudara a fundamentar mi investigación doctoral enmarcada en el juicio profesional del auditor.

R: Ok, esperemos que se logre algún aporte entonces.

P.3-¿Actividades de auditoría desde que año aproximadamente?

R: Desde que me gradué hace veintidós años porque yo comencé con eso, me dieron la oportunidad el licenciado Hernán Rondón y arranque con eso, ahorita tengo mucho en caja de ahorro ya tengo como cinco años ya

P.4-¿Qué aspectos la motivaron a formarse en el estudio de las Ciencias Contables?

R: Bueno si te digo realmente mi profesión como tal era ingeniería o comunicación social esas eran mis carreras, pero siempre hay una lucecita que te da ahí y mi hermana me dijo en esa oportunidad cuando estudiaba en el núcleo que no, que estudiara Contaduría Pública que esa era la carrera del futuro, te estoy hablando en el año 92 por allá, que estudie la carrera de Contaduría Pública que es la que le va a dar todo lo que usted quiera, es la carrera del futuro por lo que ella estaba estudiando me dice, bueno cuando salí sin carrera y sin nada para la Universidad

del Zulia y cuando llegue allá me dijeron que por mi promedio podía estudiar lo que yo quiera pero yo tenía dentro de mis opciones estaba contaduría pero era la tercera opción que tenía, y como salí sin carrera y sin nada entonces podía agarrarla, en ese entonces estaba comunicación cerrada la facultad pero me dijeron que la podía agarrar, pero me acordé de ella y dije no voy agarrar contaduría y bueno comencé a estudiar sin saber que era la carrera pero cuando comencé me empezó a gustar y no se equivocó porque me ha gustado mucho siempre me he apasionado mucho mi carrera y más cuando estaba en mi segundo semestre porque conocí el ambiente del colegio, comencé a asistir al colegio del estado Zulia me empecé formar ahí lo más importante pienso que lo que más influyó que los profesores que me daban clases todos eran directivos del colegio, incluso el presidente de la federación en ese entonces era Sergio Prieto, y él me daba clase, entonces eso creo que me motivó aún más a querer la profesión, si volviera a nacer la volvería a estudiar.

P.5-¿Existió entonces en su vida algún líder que lo impulsara en el estudio de la Contaduría Pública?

R: Mi hermana definitivamente ella, y me influyó mucho porque ella siempre me decía, o sea yo siempre estuve con ella pero ya murió hace casualmente veintidós años, lo que tengo de graduada, yo no digo que son cosas del destino si no cosas de Dios pero yo me gradué el día que ella nació el 29 de abril, a mí me han tocado cosas con ella de mi carrera o sea que siempre han mercado esa pauta por lo menos mi primer trabajo lo obtuve el día que ella murió el 10 de mayo, entonces han sido cosas que me han marcado y ella definitivamente para mí ha sido mi mayor inspiración en mi carrera y en todo lo que he hecho, mis estudios que he hecho se lo he dedicado a ella. Adicionalmente, las figuras profesoriales ejercen influencia sobre sus estudiantes si estos promueven la responsabilidad, la satisfacción personal, y despiertan en estos la necesidad de formarse para fortalecer su crecimiento personal y profesional.

P.6-¿Cómo fue el desarrollo de su carrera universitaria y su formación como profesional de la Contaduría Pública?

R: Excelente, me encantó mi vida universitaria pienso que la vida de todo ser humano es la mejor que tú tienes, pero la disfrute mucho y lo mejor fue que aprendí mucho no solamente de mi carrera, sino también del gremio ahí fue cuando me empecé a enamorar de todas esas cosas que he hecho.

P.7-¿Dentro de la Contaduría Pública cuales han sido las actividades profesionales en las que se ha formado?

R: Bueno como viste me he formado de todo un poquito, pero me inclino mucho en la parte tributaria me gusta bastante a pesar de que la opción de auditoría también me llena mucho, pero pienso que mi fuerte ha sido la parte tributaria y financiera esas han sido, me encanta resolver esos vamos a llamarlos esos muertos de empresas que no tienen estados financieros que no tienen nada, me gusta mucho eso o sea reconstruir contabilidades hacer eso me llena mucho, llena mucho mi espacio profesional.

P.8-En la actualidad ¿qué actividades motivan su ejercicio como Contador Público?

R: Hoy día pues todas en todos los ámbitos pienso que hoy en día el contador pues hay muchísimo campo para poder experimentar muchas cosas, en la única área que de verdad y es siempre y hoy día no me ha gustado es la parte laboral, o sea tocar ese tema laboral no porque yo soy muy sensible, yo soy de muchos sentimientos y entonces pienso que hacer un cálculo mal a un trabajador o favorecerlo y desfavorecerlo eso va a repercutir en algo entonces no me gusta esa área o sea si la manejo y tengo conocimiento de la misma pero no me gusta como tal, o sea manejarla no me gusta.

P.9-¿Cómo los aspectos personales, profesionales o de otro tipo han provocado en usted inclinación hacia las actividades profesionales que actualmente realiza?

R: Pienso que por la formación, primero la formación que tuve en mi hogar eso es lo más primordial, los valores y lo relaciono mucho con la ética, la ética que podemos tener no solamente como seres humanos si no también profesionalmente, siempre he dicho que la ética pues viene intrínseca en cada uno de nosotros como

seres humanos pero si nuestra formación desde pequeños ha sido esa creación de valores, de familias entonces eso ha sido mucho, a veces me critican mucho y me dicen “cónchale tu si eres tonta porque no le sacas provecho a eso” no, no me gusta valerme de eso si no yo digo prefiero trabajar de día comer en la noche pero dormir tranquila, en qué sentido porque las oportunidades se presentan, muchas oportunidades se han presentado primero porque me he dado a conocer de alguna manera por el trabajo, por cualquier otra cosa pero entonces a veces no pienso con el estómago si no con la cabeza en frio porque es mejor, prefiero decir que no hago ese trabajo así me estén ofreciendo lo que sea porque prefiero quedarme tranquila, eso vale mucho, vale más que cualquier cosa.

P.10-¿Cómo describe el proceso de auditoría?

R: Para mí es un proceso bien interesante que lo pudiéramos hacer el día a día no solamente cuando tenemos una situación en conflicto vamos a llamarlo de esa manera, si no que la mejor herramienta es el control en una auditoría y cómo podemos mantener el control, llevando buenos procedimientos, supervisando lo que hacemos, revisando todas las cosas que podemos hacer, este año partir de enero lo hemos vivido muy fuertemente en nuestro colegio te lo confieso aquí de verdad no sé cómo lo vayas a plasmar ahí pero de verdad ha sido bastante fuerte con el problema que tuvimos con los trabajadores, lamentablemente pues por la confianza que teníamos ya tenían seis años con nosotros, y todo lo demás a lo mejor se perdió ese procedimiento pues de poderlos vigilar, de poder supervisarlos, de poder orientarlos y bueno se cometieron algunos fraudes que nos han perjudicado, ya gracias a Dios hemos salido como a flote pero no ha sido nada fácil, porque yo le decía a ellos, engaño no es solamente monetario o económico sino también moral y pienso que eso pega más todavía que cualquier otra cosa que sea monetaria entonces el proceso de la auditoría debe ser continuo, igual cuando yo le digo a los muchachos cuando les doy las clases de auditoría, no es hacer la auditoría presentar el informe y ya no, es después decir o tomarnos un tiempo si no los pagan pero por lo menos mira llevaste a cabo las recomendaciones que te hicimos, pudiste cumplirlas bueno si ya no las cumples tú no tienes nada que hacer ahí, pero por lo menos si llevar ese proceso para que cualquier entidad o cualquier

organización pues pueda salir adelante con lo que tenga que hacer y solventar los problemas que tengan en el momento.

P.11-¿Describa los fundamentos que sustentan su trabajo como auditor?

R: Yo pienso que el trabajo de auditoría, primero, que nada con el conocimiento que podamos tener eso es lo más importante para yo poder ser auditor tengo que primero quemar ciertas etapas de poder conocer algo, segundo, conocer la entidad a la cual vamos hacer la auditoría eso es primordial si no conocemos la entidad, porque imagínate yo no puedo auditar por decirte algo una caja de ahorro si no sé cómo funciona la caja de ahorro y que normativas la regulan, eso sería algo bien importante, lo otro es el procedimiento que voy a tomar en cuenta para hacer la auditoría y los papeles de trabajo que voy a levantar a pesar de que o siempre nos han dicho en la universidad que esa es otra cosa que en la universidad nos encasillan de que somos auditores financieros de estados financieros, y realmente tenemos una gama de auditorías que podemos desarrollar, pero como nos forman como auditores en el aspecto financiero verdad, los papeles de trabajo son de nosotros del auditor pero en muchos casos tenemos que decirles mire estos son los papeles de trabajo, aquí están y tenemos que demostrar y decirle al cliente esos son mis papeles de trabajo claro pero tengo que enseñártelos para decirte que fue lo que conseguí, porque lo hice porque si tú ves el informe, el informe no te va decir nada realmente te va a decir es el informe de control interno o que debe mejorar y todo pero esos papeles de trabajo son fundamentales para nosotros poder levantar una auditoría, es la esencia de lo que tenemos que hacer.

P.12-¿Cómo describe el desarrollo de las auditorías que ha practicado?

R: Para mí ha sido muy satisfactorio, yo he tenido la oportunidad de auditar pequeñas empresas privadas, publicas por ejemplo tuve la oportunidad que pienso que allí aprendí muchísimo, con Café Venezuela yo hice tres años la auditoría de Café Venezuela y fue una experiencia bien grata, claro en muchas oportunidades yo tuve que quedarme callada, reservarme muchas cosas por situaciones que se estaban presentando y que de repente no podía decir las como tal, por lo mismo porque son organismos públicos pero realmente si tú haces las cosas con amor, con

dedicación, con esfuerzo, con trabajo pues disfrutas el trabajo y eso es lo más importante, disfrutar lo que haces para que puedas tener un buen beneficio yo dije bueno si la hice el primer año después como que les gusto, luego hice la del segundo año ,pero entonces tampoco me gusta hacer los años consecutivos en una misma organización porque rompe con lo que es el esquema de lo que somos el auditor a pesar de que todos los años podemos conseguir cosas diferentes pero si pues por ética deberíamos alternar para poder saber lo que hacemos.

P.13-¿Detalle cómo forma su juicio profesional en la auditoría?

R: Mira tenemos que ser muy objetivos, yo pienso que la palabra clave es ser objetivos, ser objetivos en lo que vamos a decir y porque lo vamos a decir y bueno como dicen por ahí "si tenemos que destapar la olla la tenemos que destapar" pero hay que decirlo, yo también tuve la oportunidad de hacer ya hace unos cuantos años, se me va caer la cedula cuando estaba el instituto deporte que era el IND en aquel entonces que estaba en plata 1 y le destapamos una olla increíble y de ahí se formó SATRUD, yo estuve en la comisión de enlace porque nos llamaron a varios colegas y fuimos y de verdad fue una experiencia bien bonita entonces ahí decíamos "destapamos esto o no" y bueno no vamos hacerlo porque esa fue nuestra misión y nuestro trabajo es ese, entonces pienso que el ser objetivo y ser veraz con la información eso es lo más importante y es la mejor herramienta que le das al cliente para que puedas tener el mejor fruto de la auditoría.

P.14- Cuando usted me dice que uno de los fundamentos base para la realización de una auditoría es el conocimiento, ¿cómo describe usted la dinámica del conocimiento aplicado en la formación del juicio profesional como auditor?

R: Te lo da la experiencia, la experiencia es la mejor herramienta por decirte algo yo siempre le digo a los muchachos; recién graduados yo no tengo el contacto con la calle, nunca has tenido un contacto con la calle y te van a decir yo voy hacer una auditoría, es mentira porque si no sé cómo se lleva la organización como tal en la parte contable y todo si vamos hacer una auditoría financiera no te lo puedo decir, si vamos hacer una auditoría de gestión o de procedimientos tampoco, si voy hacer algo de gestión y necesito indicadores de gestión que voy medir la eficiencia y la

eficacia en la economía no lo puedo hacer, porque si no conozco como tal entonces el conocimiento viene dado no solo de los libros de lo que podemos aprender leyendo y eso si no también de la práctica que podamos tener, si no tenemos practica en lo que hacemos, si tú me dices ahorita mira vamos hacer un cálculo de prestaciones yo te digo no o sea yo sé cómo se calculan pero yo no lo voy hacer yo tengo el conocimiento pero no tengo la practica como tal y sé que hay dos maneras de hacerlas por la tabla vieja que tú vas haciendo los cinco días de cada uno o los treinta días por año pero hasta ahí, pero decirte que lo voy hacer no entonces la práctica si y eso nos va inducir a que vamos conociendo un poco más las cosas, yo recuerdo que les estaba diciendo a los muchachos en el último curso de inducción mire ustedes se van acordar de mí, quienes recordamos en la universidad a los profesores que según nosotros eran los más malos, los más malos en qué sentido en que nos hacían estudiar, nos esforzaban, pancitas o los papayas no esos no los recordamos, recordamos los más fuertes pero llega un momento determinado en el desarrollo de tu carrera profesional donde tú vas a decir “a eso lo aprendí con ese profesor” ahorita si recuerdo para que me sirve lo que él me enseñó pero va llevándolo así pero de qué manera lo vas a llevar a través de la practica si no, no lo puedes hacer.

P.15-Una de las bases en la que actualmente como auditores nos fundamentamos son las Normas Internacionales de Auditoría y un conjunto de normas profesionales que están dadas para facilitar el proceso de la auditoría, ¿qué consideraciones puede aportar sobre la normativa profesional aplicable en la auditoría?

R: Fíjate, si comparamos las NIA con lo que nosotros teníamos anterior que eran las DNA las Declaraciones de Normas de Auditoría, son las mismas igualitas lo único que cambian son las siglas, pero ahí tenemos los papeles de trabajo, las evidencias, el formulario de control tenemos todo, yo diría que es lo mismo porque realmente si nos vamos a la parte internacional la parte de auditoría no cambió, no cambio en ningún sentido, no como la parte contable que sí que te dice que ya no vas a llamar a los activos circulantes, exigibles, realizables si no activos corrientes y no corrientes, pero aquí no en la auditoría no y en el informe solamente que te dice

que tienes dos maneras de hacerlo, es más tienes tres maneras porque también tienes la NITA que es el informe de atestiguamiento, tienes la NIA 700 que te habla del informe para propósitos generales y tienes la NIA 800 que son para propósitos específicos, entonces cuando habla de propósitos específicos se refiere a un ente que este regulado, por ejemplo, el servicio nacional de contrataciones, las cajas de ahorro que tienen unas regulaciones como tal, y regularmente nosotros usamos es la NIA 700 y la NITA la utilizamos para algunas otras actuaciones en específico que podamos hacer pero por mi realmente, la aplicación de las NIA es lo mismo que veníamos manejando lo único que cambian son las siglas que si la NIA 200 la 210, 220 y así va cambiando la 300, la 500.

P.16-¿Comente de que forma la normativa profesional aplicable en la auditoria puede afectar o tener influencia sobre el juicio profesional?

R: Mira yo siempre he pensado, recordando el artículo 7 si la memoria no me falla de la ley del ejercicio de la profesión, nosotros como Contadores Públicos nos formamos como auditores y es lo que menos hacemos, y si nosotros realmente pensáramos en ser auditores porque salimos de ser profesionales a ser tenedores de libros y eso no es nuestra función, nuestra función es ser auditores, entonces la formación ya viene dada por ser auditores entonces que debemos dar como si toda nuestra normativa va guiada a ser auditores y si nosotros como profesionales pensáramos un poquito más allá esa es la actividad que mayor recursos nos puede dar.

P.17-¿Describa su experiencia profesional en la actividad de la auditoría?

R: Yo pienso que ha sido un camino bien bonito, he tenido la oportunidad como te dije anteriormente de hacer la auditoría de muchos organismos y no sola si no también acompañada y de diferentes ámbitos desde una empresa que distribuye hortalizas hasta por decirte Café Venezuela, que son ramos completamente diferentes y la experiencia ha sido bien maravillosa, me han llenado profesionalmente haciendo esos trabajos digo realmente si valió la pena ser Contador Público, porque la Fe Pública que damos haciendo ese tipo de trabajos ha sido, vamos a decir, que bastante satisfactoria profesionalmente, yo siempre he

pensado que hacer alguna actividad, algún trabajo y que te llene como ser humano y como profesional eso es lo mejor que puedes sentir, porque eso es lo único que va quedar, el ir creciendo pero profesionalmente entonces pienso que si ha sido bien amplio y bien maravilloso lo que he vivido en cada una de esas auditorías que he podido realizar.

P.18-Usted señala que el fundamento de la auditoría es el conocimiento y luego describe que la experiencia es el factor fundamental para adquirir conocimiento, ¿cómo esa experiencia puede afectar su juicio profesional?

R: Yo pienso que no debemos influenciar una cosa con la otra porque de repente nos conseguimos en auditorías que realizamos cosas similares a las que ya habíamos hecho y para mí eso sería como enviciar el juicio profesional entonces en ese momento tenemos que crearnos como una coraza y decir no si ahorita le está sucediendo a esta empresa o a esta entidad pues entonces tengo que actuar de ésta manera no reflejarla en la otra porque ahí sí pienso que podría influir un poquito más en el juicio que uno puede dar y en el resultado final.

P.19- Cuando realizamos una auditoría uno de los fundamentos dados por las normas es la realización de consultas a expertos en distintas áreas para poder solventar un tema en particular, ¿cómo la consulta expertos puede afectar su juicio profesional?

R: Si nos dejamos influenciar si, si no, no por ejemplo yo diría un sistema, nosotros no somos expertos en sistemas entonces tendríamos que contratar un ingeniero en sistemas que nos dé el apoyo y nos brinde para eso, te voy a dar el sistema de aquí del colegio nosotros utilizamos el Galac y para muchos contadores y para mucha gente usted si dice “tengo el galac” y te dicen no tienes una mina ese galac es perfecto pero resulta que hemos descubierto que no es así que el galac no es perfecto que también tiene sus debilidades eso en virtud de toda la experiencia que hemos vivido ahorita con el galac, se me ocurrió y le dije a la junta directiva voy aprovechar un viaje que voy a Caracas y voy a ir directamente a galac con todas las debilidades que tengo en la parte administrativa no contable, para decirle a ellos eso y lo consultamos con experto y me decían no, no puede estar pasando que me

salte una factura, que me lo coloque en borrador que tal cosa que me saque veinte facturas con el mismo nombre, cosas como esas, entonces pero si nos pasó aquí está la muestra y se quedó loco ni el mismo sabia, pienso que ahí no perjudica, bueno si no te deja llevar porque si nos hubiésemos dejado llevar y le hubiésemos dicho al ingeniero bueno eso es lo que tú dices si así debe ser, pero si la vivencia es otra, o sea indagamos un poquito más allá no nos quedamos con eso entonces a raíz de eso dijimos no, yo misma voy a ir a galac voy a llevar eso voy hacer esto, entonces eso forma parte de la auditoría que hiciste porque, porque tuvimos que consultar y no con uno, con varios y colegas que manejan el sistema y les preguntamos “mira te ha pasado esto” y ellos no, no me ha pasado pero menos mal que me alertaste, eso yo creo que va a depender de la persona de conformarse con lo que le diga el otro o indagar un poquito más allá.

P.20-¿Cómo caracteriza usted su propio desempeño profesional?

R: Maravilloso, de verdad que no me arrepiento para mi estos veintidós años han sido súper maravillosos hoy casualmente recibí una llamada del comité de historia de la federación de los viejitos esos que se la pasan reunidos yo les digo ustedes son nuestro icono en el gremio, y me llamaron porque quieren hacerme una entrevista, porque quieren hacer un homenaje a las mujeres del gremio y entre esos salí seleccionada yo, yo les dije aja ¿y yo por qué? y me dicen no porque tú has marcado pautas en nuestro gremio, has ocupado lugares que nadie ha hecho, has hecho cosa que te han mantenido durante todo este tiempo, entonces bueno para mí es un privilegio que lo hayan hecho entonces eso pues me motiva no es el ego, yo digo bueno el ego interno por supuesto debe estar ahí pero si me motiva hacer las cosas aún mejor, en dar mucho más yo pienso que me falta dar muchísimo más y aprender y seguir dando más pero de verdad que si me siento súper, súper bien.

P.21-Cuando comenzamos una auditoría siempre tenemos una información disponible, una información unida de la experiencia, a diferentes aspectos que pueden motivar la formación de un juicio profesional, ¿de qué manera la información disponible antes del proceso de auditoría puede contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: Si no indagamos y no vamos un poquito más allá, pienso que si influyera pero si no, no si tu tomas eso como una referencia pero de repente te vas a ese vamos a decir punto focal pero resulta que cuando estas revisando ese punto focal te vas un poquito más allá entonces pienso que ahí ya se desvirtúa lo que es tu juicio, o sea ahí ya vas a emitir tu propio juicio no necesariamente de esto, de ese punto focal que fue por el que comenzaste de repente consigues algo que fue más grave que por lo que realmente comenzaste la auditoría y pienso que eso se da también por parte de las muestras que puedas tomar, de repente tú vas a tomar una por mes por decirle algo pero a veces las circunstancias te van a llevar a que no puede ser una sino que tienen que ser el día a día, ejemplo y te lo digo porque lo vivimos ahorita, nosotros con lo que nos pasó auditamos un año completo de los ingresos y no hicimos pruebas, agarramos día por día porque, porque teníamos que hacerlo o sea y teníamos que enfocar pues “a bueno están haciendo un fraude” lo hicieron todos los días o no lo hicieron y tuvimos que hacerlo día por día, desde enero del 2017 hasta enero del 2018, entonces pienso que eso es, no nos dejamos llevar por ese juicio yo pienso que no debe ser así porque la misma aplicabilidad que le vas dando a la evidencia que vas consiguiendo entonces te va llevando más allá para ampliar más y dar realmente el veredicto final vamos a llamarlo así o el resultado final.

P.22-Una de las fases de auditoría es el análisis de los riesgos de representaciones erróneas, ¿de qué manera esos riesgos identificados pueden contribuir en la formación de su juicio profesional?

R: En toda auditoría de riesgo, en todo trabajo de riesgo va depender de cómo enfrentemos ese riesgo para poder asumirlo, yo siempre he pensado y eso siempre se lo digo a los muchachos les digo no piensen con el estómago, porque si pensamos con el estómago no vamos a tener ese juicio como tal vamos a decir sincero porque nos dejamos influenciar por muchas cosas que por los riesgos o por todas esas cosas pero pienso que debe ser lo más vamos a llamarlo transparente posible y asumir todos esos riesgos tomando en cuenta los riesgos, tenemos que dar el resultado que es sin perjudicar el juicio que podamos tener.

P.23-Otro factor importante en la profesión contable es la confianza en sí mismo y en el conocimiento que nosotros poseemos para poder aceptar un determinado trabajo ¿considera usted que la confianza en sí mismo contribuye en la formación de su juicio profesional a la hora de hacer un trabajo de auditoría y de qué manera?

R: Si te voy a poner un ejemplo, hace unos cinco años atrás 600 mil bolívares era mucho dinero y me llamaron para hacer una auditoría de Cemento Andino por decirte algo, y era muy tentador y yo sabía que yo estaba en la capacidad de poder hacerlo, porque había auditado otras empresas y no solamente yo y el grupo que me acompañaba, pero solamente en pensar en el riesgo que pudiéramos tomar verdad o en la credibilidad que pudiéramos dar porque nosotros íbamos como profesionales no íbamos como otra manera, pero teniendo una colega privada de libertad por ese problema, entonces decidimos no hacerlo y no solamente yo resulta que después me llamo otro colega y me dijo “¿Te llamaron para esto?” y yo le dije y si, y me dice que les dijiste y yo que no.

P.24- Cuando nosotros realizamos una auditoria o cuando estamos realizando un trabajo profesional indistintamente tenemos presiones de tiempo ¿Cómo las presiones de tiempo pueden influir en la formación de su juicio profesional?

R: Pienso que tenemos que planificarnos bien porque es muy cierto el tiempo va en contra de lo que pudiéramos hacer y yo no diría que bueno si afectaría en el juicio en cuanto a que no se pudiere revisar lo que realmente tenemos que revisar o el alcance que tenemos que llegar de lo que hemos planificado de la auditoria, entonces ahí si por cuestiones de tiempo o por muchos factores que pueden suceder ahorita si pudiera estar perjudicando ese juicio profesional por no poder alcanzar el objetivo que teníamos de la auditoria.

P.25-Otro factor muy importante en cuanto a limitaciones, es la disponibilidad de recursos y más en estos tiempos, ¿cómo las limitaciones de recursos pudieran afectar la calidad o la formación de su juicio profesional?

R: Tendríamos que reinventarnos, yo pienso que todos los días hay que reinventarnos por el factor tiempo no solamente con equipos, la papelería que está

demasiado costoso, el mismo capital humano que pudiéramos tener o sea quienes están capacitados que podamos darle oportunidad o bueno yo particularmente siempre trato en lo personal de incluir por lo menos a una persona así no tenga la experiencia para que vaya tomando experiencia y que pueda trabajar pero creo que tenemos que reinventarnos no se vía electrónica, enviarnos información ver cómo podemos hacer para poder obtener o mejor dicho economizar lo más que podemos todos los recursos que tengamos que utilizar.

P.26-Siempre que trabajamos para un cliente tenemos allí la presencia de una entidad, aparte tenemos regulaciones y factores externos dentro de esa industria, ¿cómo clientes, regulaciones e industria pueden contribuir en la formación del juicio profesional como auditor?

R: Ahí tendría que decir que hay que ser muy habilidoso para poder atacar cada una de las necesidades que ellos tienen, porque fíjate tú dices vamos a trabajar con este cliente pero resulta que ese cliente tiene una regulación entonces a bueno tenemos que cumplir también con lo que está establecido en esa regulación, y como dentro de esa regulación existen otras cosas que pudiéramos hacer entonces pienso que debemos ser muy habilidosos para poder dar la mejor información oportuna sin que tenga ningún sesgo, sin que nos pueda coartar realmente el juicio final que tenemos que dar como informe o como opinión final que podamos dar de cualquier auditoría, y tener el criterio propio de poder vamos a decir que no sería la palabra combatir o manejar esas situaciones o de esos organismo que regulan esa entidad.

P.27-Como seres humanos tenemos algunas veces intereses particulares, ¿cómo el interés propio contribuye en la formación de su juicio profesional?

R: Pienso que el interés que tú puedas tener el mayor es lograr el objetivo al que te has planteado pienso que debe ser el mejor, no es cumplir con el informe final si no realmente el objetivo de lograr darle una solución a lo que está planteado, como hablábamos anteriormente de decir por qué hacemos una auditoría porque una entidad hace una auditoría porque siente que está fallando en algo o que haya una debilidad que los está afectando pero no realmente porque quiere, vamos decir que

regular las operaciones o se mantengan en el tiempo, yo pienso que es el peor error que puede cometer cualquier organización como tal, un ejemplo que es también como una auditoría es el comisario porque muchos de nosotros como profesionales, bueno yo no porque no me gusta mucho ese rol pero firmamos cartas como comisario, pero las firmamos las olvidamos y más nunca, el comisario es un auditor y debe enfrentarse hacer los informes o la evaluación bien sea semestral, trimestral, mensual, como lo estipule y llegar a su juicio final o su juicio profesional de lo que realmente tiene pero realmente no lo hacemos entonces en virtud de todo eso, pienso que es lograr el objetivo o sea el objetivo que nos planteamos no solamente entregar el informe y ya porque eso no nos va dejar nada si no realmente tener un verdadero juicio profesional de modo que no satisfaga solamente al cliente si no también tu ejercicio profesional o sea tu como ser humano como te debes sentir, te sientes satisfecho con el trabajo o de repente tu puedes decir hice esa auditoría pero no se no me dejó nada, no conseguí absolutamente entonces pienso que debe ser de esa manera.

P.28-Cuando comenzamos la entrevista usted mencionaba que comenzó a estudiar la carrera a raíz de un impulso de su hermana, posteriormente me ha dicho que dentro de las motivaciones o fundamentaciones que tiene cuando realiza la auditoría esta la normativa profesional, la ética, el conocimiento, la experiencia entonces indudablemente tenemos allí un conjunto de acciones que han motivado la conducta como profesional direccionándola hacia diferentes campos, entonces ¿podría explicarme de qué manera las acciones ejecutadas en la auditoría han impulsado su desarrollo hacia otras acciones con influencia en su juicio profesional?

R: Es la experiencia de un trabajo que te abre o te da la apertura a otro entonces eso te motiva de buscar algo, por ejemplo ayer fui asesorar una caja de ahorro porque les había hecho la auditoría me llamaron que quedaron satisfechos con el trabajo me dijeron que por favor querían conversar conmigo y bueno yo converse con los directivos y ellos quieren crear hasta una funeraria y yo ah me parece muy interesante yo di mi punto de vista y dije bueno por la experiencia que tengo en ese ámbito como aquí también fui delegada del IMPRE me tocó vivir ese rol, les dije

mira yo pienso que puede ser así, entonces eso me va a conllevar a otra cosa entonces pienso que es un campo que de verdad te nutre mucho y eso te lo va a dar es eso pues los trabajos realizados anteriormente pues te van a abrir otros campos.

P.29-Usted ha mencionado en el desarrollo de la entrevista que hay que evitar tener influencia sobre el juicio profesional de hecho me dice que el interés propio hace que este sea parte de lo que usted tiene que mostrar como auditor, es decir, se apoyó mucho en la objetividad, expresa que las presiones de tiempo ante esta es la planificación entonces tenemos desde el punto de vista filosófico vamos a llamarlo así, una serie de luchas ante este conjunto de actividades que están impulsando o que quieren impulsarla a usted a que afecte su juicio profesional siendo así, ¿qué acciones toma usted para evitar que su juicio profesional se vea afectado por factores externos?

R: Bueno ser así como Shakira ciega sorda y muda, en serio incluso ayer estuve conversando con unas colegas y bueno yo les decía mira tenemos que reinventarnos, tenemos que reimpulsar nuestra profesión lo bonito que es, enamorar a los colegas hacerlo de esa manera ¿Por qué?, porque como yo te decía ahora crearnos esa coraza en un momento determinado tenemos que decir mira no, yo no puedo pensar en lo que este me dijo en lo que el otro me influyo, si no en lo que yo pienso, a lo mejor estoy equivocada pero esa es mi percepción de repente pudiera conversarlo porque me ha sucedido también lo converso con algunos colegas, digo el pecado mas no el pecador por los secretos que uno puede tener profesional y todo eso pero les digo mira me está pasando esto y esto, que puedo hacer, que me puedes orientar y ahí buscar una solución pero no te puedes influenciar en nada porque yo pienso que el criterio propio debe existir siempre es lo que te puede mantener en el tiempo.

P.30-¿Qué le ofrecen estas acciones que le garanticen a usted librarse de esa influencia?

R: Tranquilidad personal, eso es lo más importante para mí , la tranquilidad personal si yo me siento bien como ser humano entonces a lo mejor otros dicen que

no pero para mí eso es tranquilidad personal eso me garantiza a mí, mi tranquilidad el hecho de que no corrompan pues la opinión que tienen, yo siempre he sido así y gracias a Dios me he mantenido y me espero mantener, nunca me he prestado para nada de eso porque nunca me ha gustado, siempre digo que uno tiene que estar con la ética por sobre todas las cosas, ni siquiera de falsificar algo que en el banco me digan, y pues eso la tranquilidad personal es lo más importante.

P.31-Cuando usted me dice que analiza de diferentes modos una situación para evitar que se afecte su juicio profesional, ¿por qué medios toma usted este análisis para permitir tal libración?

R: Hay que crear una balanza y colocar en la balanza las cosas buenas, y las cosas malas pero al final tomas la decisión tú, o sea siempre he tomado la decisión yo indistintamente de lo que puedan decir o no, o sea colocar en la balanza lo bueno y lo malo y decidir si lo tomo o no lo tomo, como lo establece el código de ética de la IFAC, que existen unas amenazas y también tenemos unas salvaguardas, es decir, se te pueden presentar estas situaciones y aquí están los posibles caminos que puedes tomar, tú decides cual vas a tomar entonces pienso que eso es lo primordial.

P.32-Conociendo un poco su formación profesional, me encuentro con el lado humano de una profesional, evidencio entonces que mezcla mucho su profesionalismo con su humildad, y su desempeño profesional con el crecimiento personal del entorno, ¿cuándo descubrió usted que ese era el deber ser de su profesión?

R: Siempre, siempre lo he hecho desde muy pequeña, siempre lo he hecho y en estos días autoevaluándome y reviviendo muchas cosas recordaba que estaba en mi tercer grado de estudio y a mí me dejaba la maestra cuidando a los niños de primer grado por decirte, y yo estaba en tercer grado o sea ni siquiera estaba muy arriba, y ya cuando estaba en sexto grado pues entonces más a los demás y también pues bueno cuando estaba ya en bachillerato y eso me permitieron como hacer vamos a decir que como unos reposos o algo así en la parte docente y

recuerdo que estaba esperando algunas docencias de la universidad que estaban de paro y eso que me venía, me llamaban del república o de algo para que los ayudara unos días ahí con las cosas de los estudios de los niños y ahí aprendí muchas cosas sobre todo de la parte humana, cuando di clase en la Universidad Valle del Momboy también les daba clase a los hijos de papa y mama no es lo mismo que en el núcleo que ves más humildad, menos recursos, allí los muchachos estaban pendiente del último modelo del carro, del último celular, el ultimo perfume, el último grupo de moda cosas como esas y ahí comencé o sea yo me fui desarrollando poco a poco pero ahí en la universidad incluso me decían que yo era la sentimental en el Valle del Momboy, pero era porque yo les daba clase de contabilidad y les decía si son números y de costos y de auditoría, entonces yo les daba clases de eso y les decía a comienzo del semestre bueno ya saben que tenemos que hacer un obra social y eso no va influenciar en nada de la nota, el que quiera ir va y el que no, no y luego un momento la profesora María Teresa que hoy en día es la rectora me decía “entonces estas como de santa” tenía cajas y cajas que no sabía dónde meterlas de los juguetes, las cosas que recaudaba y siempre nos alcanzaba para todo entonces se creó como eso, hubo un año que yo recogí más de dos mil juguetes, sola pidiendo aquí y allá y decía bueno vámonos a diferentes lugares, descubrimos muchas cosas aquí mismo en el estado Trujillo, aquí mismo en Valera, en urbanizaciones que tu decías no aquí no vas a conseguir niños de bajos recursos ni nada, no si y con muchas necesidades entonces eso pues te permite, yo siempre he dicho que el lado humano tiene que estar presente en todo lo que podamos hacer porque sin eso no podemos lograr los objetivos y las cosas, pienso que eso nos hace mejores seres humanos y hoy en día eso hace mucha falta, rescatar los valores que tenemos.

P.33-¿Esos valores son inculcados, son innatos, piensa que vienen de una creencia religiosa de una crianza familiar?

R: No como te dije anteriormente en lo de la ética eso viene intrínseco en cada uno de nosotros pero que lo vamos desarrollando en nuestros hogares, en la escuela pero si ya nuestras escuelas no nos enseñan los valores el respeto, yo le decía a mi mama bueno nunca fuimos así pero ella dice que cuando estaba más pequeña no

era igual nosotros no podía llegar una visita y que saliéramos, yo recuerdo que estaba la visita ahí y no podíamos hablar, ahorita no ahorita los muchachos pasan por encima pero eso también está en los valores que los padres le puedan dar a los hijos verdad y que puedan inculcarles y las cosas puedan tener eso es muy bonito, muy valioso, pienso que es muy valioso tener eso yo por lo menos vengo de una familia así, mi mamá y mi papá están vivos y esos son los que nos han llevado a obtener esos valores y yo digo gracias a Dios todos hemos echado para adelante, hoy hasta me dio risa yo salí con mi mamá y una vecina nos dijo que tuvimos tiempo que no la veíamos una señora que vive ahí en la urbanización y nos dice “y de allá quienes se han ido” y yo no nadie, ninguno y ella hay y porque no se han ido y yo no porque nosotros estamos bien o sea, nosotros somos un núcleo familiar y ya nuestro núcleo familiar creció que somos treinta y cinco y de ahí ninguno estaba, el único que estaba por fuera era mi sobrino mayor y era por el mismo trabajo y estaba loco por venirse y está aquí en Venezuela, entonces yo le decía no nosotros estamos bien pero no estamos pensando en eso a pesar de que si está la situación difícil y todo pero tú tienes que salir adelante porque de alguna otra manera aquí tienes un estatus, tienes alguien yo le digo por lo menos aquí tienes a alguien que te brinda un vaso de agua pero allá no, ¿quién lo va hacer? Va ser muy difícil y las cosas no están fáciles por allá.

P.34-¿De qué modo los factores externos han ejercido influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: Si nos afectan, pero yo siempre he pensado que tenemos que tomar el lado positivo y siempre he dicho aprendemos más de los fracasos que de los mismos triunfos, eso nos deja una gran enseñanza entonces pienso que todas esas debilidades que podamos conseguir en esos factores externos vamos a convertirlos en fortalezas y por supuesto que no nos perjudique, que sigamos siendo lo mismo, ahorita tenía un colega que tenía como 15 años que no lo veía en el directivo, a mí me pasaron dos cosas que de verdad me dejaron pensando y decía bueno ¿y esto? Una ese amigo que nos reencontramos y somos colegas que estudiamos juntos y teníamos mucho que no nos veíamos me dice sigues siendo la misma y yo le dije ¿sí? Porque no entiendo porque voy a cambiar si siempre he sido la misma pues,

decía “no la misma de siempre, la misma que comparte que tal cosa” y yo no sé esa soy yo le decía, y otra se me cercaron cinco personas, cinco colegas y entre eso personas mayores me dicen mire licenciada si quería conocerla porque yo la sigo por las redes que no sé qué y yo le decía ay para mí de verdad fue algo así tan bonito que una persona tan mayor, un colega como de 70 años, que me venga y me diga “yo si tenía ganas de conocerla porque me han hablado mucho suyo y de todas las cosas que usted hace y la sigo por las redes estoy pendiente de lo que usted sube, la información que usted envíe” entonces yo bueno debe ser que por lo menos ya deje algo, eso te llena mucho a mi por lo menos me llena mucho como ser humano.

P.36-¿De qué manera las estructuras sociales han ejercido influencia sobre la formación de su juicio profesional?

R: La sociedad como tal, yo creo que no debemos influenciarnos por eso o sea por la sociedad porque a veces nos toca decir que bueno me pongo la máscara y salgo, pero pienso que tenemos que tener nuestra propia convicción.

P.37-¿Cómo hace usted para tener esa propia convicción y no dejar que esos factores externos le afecten?

R: He tenido que aprenderlo, de verdad que si lo he tenido que aprender y pienso que no es hipocresía no, pienso que es saber manejar la situación o saber llevar la situación donde realmente yo quiero llegar, ha habido momentos que no han sido fácil pero por ejemplo en la parte política si tú ves o me sigues en las redes, yo no escribo nada ni bien ni mal de la política a pesar de que yo soy opositora mil por mil y muchos creían que yo era chavista pero porque tengo muy buenas relaciones con colegas y amigos que están pero bien enchufados yo por lo menos les digo ¿tú has pisado el piso doce o has estado en el piso doce de PDVSA La Campiña?, me dicen no allá están todos los enchufados, bueno yo tuve la oportunidad y no una vez muchas veces y aja como llegue ahí bueno a través de un amigo que era el Vicepresidente de PDVSA y un colega de Miranda me decía vamos yo quiero que vayas que no sé qué, yo quiero presentarte alguien y yo bueno yo fui, yo no me cierro a las oportunidades pienso que es por eso y yo bueno voy a ponerme la

coraza, otra que te puedo decir yo llamando el día de las elecciones para que viniera la gente a votar y eso me conseguí el número de un colega que le di clase cuando me dice “estoy en PDVAL” no, en Mercal me dice él y yo si mira no será posible, y te estoy hablando de un jueves y las elecciones eran un sábado y yo mira será posible que nos puedas conseguir unos combos de Mercal para acá pero pal sábado y me dijo claro vente para acá de una vez cuando llegue allá era roja rojita para todo el mundo y me dice una señora, la jefe, la mano derecha del general “no que usted sabe que mi comandante” y yo claro que sí que no sé qué, o sea me puse la coraza de tal, pero eso no perdió mi convicción de ser quien soy yo, ni de lo que yo pienso ni de lo que nada, y el sábado tenía aquí todo el día me dieron cuatrocientos combos y así fui consiguiendo cosas entonces lograr todas esas cosas no haces que tu juicio profesional se desborone si no que más bien se fortalezca porque entonces tú vas viendo las cosas que ocurren a tu alrededor y la sociedad como se maneja y de qué manera lo manejan y entonces vas creando como tu propia conclusión pero nunca se desvirtúa, claro allá el que se quiera desvirtuar o que quiera hacerlo de esa manera pero gracias a Dios yo no, yo no lo he tenido como tal pero no es fácil, no es fácil armar esa coraza o vamos a decir esa estrategia la gente dice “hay es que tú eres habilidosa tú te metes y tal” y yo no si pero tranquilo no, no va a cambiar, una vez que un amigo me llamo, te estoy hablando de hace tiempo cuando el SENIAT era el SENIAT cuando Vielma Mora era jefe del SENIAT el vino para acá y yo tuve un almuerzo exclusivo con él y aquí en el colegio me criticaron, que como era posible que no sé qué, que esto aquello y lo otro y yo piensen lo que ustedes quieran pero eso no va cambiar mi convicción de quien yo soy, pero a mí me interesaba, si me mandaron la invitación mira que esto y tal y yo cuente conmigo lo único que no me pidan es que me ponga una franela roja y que me encaramé allá y yo bueno lo que sea y me decían mira que necesitamos un sonido y yo te lo tengo, mira que necesito hospedaje y yo ah bueno tengo esto y esto, y yo llame los contacte mira necesito esto aja si, si y así, entonces yo dije bueno y después me llamaron no mira que él te quiere conocer que tal y yo a bueno, y aquí me criticaron que como era posible que yo iba ir para allá y tal y yo si fui pero eso no cambio mi convicción sigo siendo la misma y mi juicio sigue

siendo el mismo indistintamente, claro hay muchísimas tentaciones, demasiadas tentaciones pero uno tiene que tratar de tomar la mejor decisión.